

Instituto Politécnico de Coimbra

Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

José Miguel Matos Veloso

“Transição do POCAL para o SNC-AP”

Transição do POCAL para o SNC-AP

José Miguel Matos Veloso

ISCAC | 2018

Coimbra, outubro de 2018



Instituto Politécnico de Coimbra

Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

José Miguel Matos Veloso

“Transição do POCAL para o SNC-AP”

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial**, realizada sob a orientação da Professora Doutora Maria da Conceição da Costa Marques.

Coimbra, outubro de 2018

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Aos meus Pais

À Irmã

À Patrícia

Aos amigos da CPL

RESUMO

O presente estudo surge devido à mais recente reforma da contabilidade na administração pública, o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e os seus diferentes planos setoriais, de entre os quais, o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), ambos revogados recentemente. Foca-se no novo enquadramento da contabilidade pública em Portugal, agora regida pelas regras e normas do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), cuja entrada em vigor é espectável para toda a Administração Pública a 1 de janeiro de 2019.

Esta dissertação tem como principal objetivo expor e apresentar as principais alterações resultantes da transição do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) para o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP). Este trabalho debruça-se essencialmente nas principais alterações às normas relacionadas com Ativos Fixos Tangíveis, Ativos Intangíveis, Propriedades de Investimento e Provisões, Ativos Contingentes e Passivos Contingentes.

Palavras-chave: SNC-AP; POCAL; NCP; POCP; Transição de Normativos; Contabilidade Pública.

ABSTRACT

The present study stems from the most recent reform of the accounting in public administration, from the Official Plan of Public Accounting (POCP) and its different sectoral plans, among which, the Official Accounting Plan of Local Authorities (POCAL), which were recently revoked. It focuses on the new framework of public accounting in Portugal, now governed by the rules and standards of the Accounting Standard System of Public Administrations (SNC-AP), which is expected to enter into force for the entire Public Administration on January 1, 2019.

This dissertation has as a main objective to present the main changes stemming from the transition from the Official Plan of Accounting of Local Authorities (POCAL) to the Accounting Standard System of Public Administrations (SNC-AP). This study is focused on the main changes to the on Property, Plant and Equipment, Intangible Assets, Investment Property, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.

Keywords: SNC-AP; POCAL; NCP; POCP; Accounting Standards Transition; Public Accounting

ÍNDICE GERAL

Introdução	1
Capítulo I - Breve evolução histórica da contabilidade pública em Portugal.....	3
Capítulo II – O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais	6
2.1.1 Princípios contabilísticos	8
2.1.2 Princípios orçamentais	8
2.1.3 Imobilizações	9
2.1.4 O Orçamento.....	10
2.1.5 A execução orçamental da receita e da despesa	11
Capítulo III – O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.....	14
3.1 Enquadramento legal.....	14
3.2 Estrutura Concetual	15
3.3 Normas de Contabilidade Pública.....	19
3.3.1 Ativos Fixos Tangíveis	20
3.3.2 Ativos Intangíveis	27
3.3.3 Propriedades de Investimento	35
3.3.4 Provisões, Ativos Contingente e Passivos Contingentes	40
Capítulo IV – Metodologia	48
Capítulo V – Impacto da transição do POCAL para SNC-AP: Alguns Aspetos.....	50
5.1 Aplicação pela primeira vez do SNC-AP	50
5.2 Apresentação e divulgações	51
5.3 Primeiras demonstrações financeiras	51
5.4 A Transição para o SNC-AP	53
5.5 Principais Alterações das Normas.....	55

5.5.1	Ativos Fixos Tangíveis	55
5.5.2	Ativos Intangíveis	57
5.5.3	Propriedades de Investimento	59
5.5.4	Provisões, Ativos Contingente e Passivos Contingentes	62
CONCLUSÃO		64
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS		66

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 3.1 – Diferenças entre EC Pública e EC Privado.....	16
Tabela 3.2 – Normas de contabilidade pública.....	19
Tabela 3.3 – Mensuração na transferência de normativo	40
Tabela 5.1 – Alterações a nível dos AFT.....	57
Tabela 5.2 – Alterações a nível dos AI.....	58
Tabela 5.3 – Principais Alterações a nível dos AI.....	59
Tabela 5.4 – Alterações a nível das PI.....	61
Tabela 5.5 – Principais alterações do normativo	63

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 3.1 – Processo de mensuração de um ATF	22
Figura 3.2 – Determinação da norma a aplicar aos imóveis	36
Figura 3.3 – Árvore de decisão no tratamento da norma.....	46
Figura 3.4 – Registo das Provisões	47

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

AI – Ativo Intangível

ATF – Ativo Fixo Tangível

CC2 – Classificação Complementar 2

CIBE – Cadastro do Inventário dos Bens do Estado

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

EC – Estrutura Concetual

EPR – Entidade Pública Reclassificada

IASB – *International Accounting Standards Board*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

LEO – Lei do Enquadramento Orçamental

MI – Manual de Implementação

NCP – Norma de Contabilidade Pública

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NPM – New Public Management

PCM – Plano de Contas Multidimensional

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

PI – Propriedades de Investimento

PWC – *PricewaterhouseCoopers*

RAFE – Reforma da Administração Financeira do Estado

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

TC – Tribunal de Contas

VPT – Valor Patrimonial Tributário

Introdução

A publicação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro e nova Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, proporcionam a reforma da gestão pública operada recentemente.

Relativamente à LEO, a mesma contém um conjunto de disposições de natureza contabilística, tais como: i) a criação da Entidade Contabilística Estado (ECE); ii) Os subsistemas contabilísticos (contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão); iii) A preparação de demonstrações financeiras previsionais (em termos individuais e consolidadas para a administração central e segurança social); iv) Demonstrações financeiras intercalares (trimestrais); v) A necessidade de consolidação de contas; vi) O princípio da imagem verdadeira e apropriada que deve ser proporcionada pelas demonstrações financeiras em relação à posição financeira e suas alterações, ao desempenho financeiro e aos fluxos de caixa; vii) a certificação da Conta Geral do Estado pelo Tribunal de Contas e viii) O custo e os resultados das políticas públicas (orçamentação por programas).

A presente alteração acarreta um conjunto de desafios na sua implementação, nomeadamente:

- A implementação do próprio SNC-AP;
- A preparação de informação consolidada, em termos históricos e previsionais;
- A elaboração de demonstrações orçamentais e económico-financeiras intercalar;
- O ajuste do modelo de controlo interno e de auditoria;
- A utilização da nova informação pelos decisores aos mais diferentes níveis.

No entanto, na sequência da crise financeira à escala global, o assunto reestruturação do sistema de contabilidade e das contas públicas não se coloca apenas a Portugal, uma vez que ao nível da União Europeia foram identificadas algumas lacunas nas práticas contabilísticas e de relato das entidades públicas, tendo ficado evidente a importância de um relato financeiro abrangente, fiável e tempestivo pelo setor público, e a necessidade

da existência de uma contabilidade de acréscimo harmonizada e comparável (PwC, 2014).

Perante isso, o Eurostat dirige um projeto que recomenda a implementação de normas de contabilidade na base de acréscimo na União Europeia, as designadas *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS), com o objetivo de garantir a comparabilidade entre os Estados-membros e a fiabilidade da informação necessária para a supervisão das finanças públicas.

Este novo sistema de contabilidade nas contas públicas, assenta as suas bases de referência na LEO e no SNC-AP ao que estes se regem pelas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS).

Existem algumas evidências de que o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e os seus planos setoriais, no qual está inserido o Plano Oficial de Contabilidade da Autarquias Locais (POCAL), não concretizam alguns dos objetivos que estiveram subjacentes à sua criação (Tribunal de Contas, 2016).

Devido à abrangência do tema, apenas nos vamos focar em algumas normas do SNC-AP, nomeadamente:

- NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis;
- NCP 3 - Ativos Intangíveis;
- NCP 8 - Propriedades de Investimento; e
- NCP 15 - Provisões, Ativos Contingente e Passivos Contingentes.

Com este trabalho pretende-se que seja compreendido o impacto que este novo sistema contabilístico terá na administração pública Portuguesa, os benefícios que estão associados a esta reforma, bem como a compreensão das normas apresentada e as principais alterações ao nível das mesmas.

Capítulo I - Breve evolução histórica da contabilidade pública em Portugal

Em 1769, foi fundada a Secretaria de Estado dos Negócios e da Fazenda com o intuito de administrar os assuntos fiscais, autorizar e controlar a despesa e a gestão da dívida pública. Desde a sua criação que este órgão da administração central do Estado e os seus dependentes se regeram pelo cumprimento de princípios e regras da contabilidade. A Contabilidade Pública era entendida como um conjunto de princípios e regras protetoras da Fazenda e estava ao serviço do Rei, dos Povos, dos contribuintes e do País. Era, no entanto, necessária a adoção de métodos e técnicas não só de uniformidade e coerência como de impedimento de gastos inúteis.

Em resposta às necessidades de reformas sentidas pela administração pública, logo após a implementação da República, em 1910, foram desenvolvidas diversas leis e instituídos novos princípios e regras para a contabilidade pública com o intuito de alcançar alguma homogeneidade e elevar a contabilidade pública portuguesa ao nível de outros países europeus mais desenvolvidos.

Também a alteração do regime político nacional, em 1974, trouxe profundas alterações ao setor público português. A separação entre o poder legislativo e o poder executivo, aliado à independência dos tribunais, de entre os quais figura o Tribunal de Contas (TC), conduziu à necessidade da reformulação de todo o regime legal do sistema orçamental (Santareno, 1997). No entanto, a contabilidade pública manteve o mesmo objetivo, excetuando o nível de exigência de informação divulgada nas demonstrações financeiras.

Com a entrada de Portugal para a União Europeia, em 1986, tudo fazia antever uma reforma da contabilidade pública portuguesa semelhante à dos países mais desenvolvidos. Todavia, esta visão não parece ter tido alterações imediatas na contabilidade pública, salientando-se que foi nesta altura que se observou um grande impulsionamento para o desenvolvimento da contabilidade.

A contabilidade pública portuguesa caracterizava-se por uma contabilidade essencialmente orçamental, ou seja, o seu quadro legal (estruturado numa base de caixa) correspondia na íntegra ao modelo tradicional da “fase legalista” (Bernardes, 2001). O método de registo utilizado por esta contabilidade pública orçamental era o unigráfico, através do qual se registavam os movimentos de tesouraria e as operações dos fluxos

financeiros. As obrigações e os direitos eram reconhecidos quando se verificava efetivamente a entrada ou saída dos valores monetários.

Caiado (2004) refere que a prestação de contas das entidades do setor público administrativo tem vindo a ser efetuada na base de caixa, desde o século XIX. Com efeito, Nogueira e Carvalho (2008) referem que «o tradicional sistema de informação contabilística, aplicável à Administração Pública portuguesa, caracterizava-se, fundamentalmente, pela disponibilização de informação escassa e de carácter orçamental, o que impossibilitava um rigoroso controlo dos gastos públicos». A este propósito também Bernardes (2003) refere que a contabilidade pública portuguesa se caracterizava por uma contabilidade essencialmente orçamental.

De acordo com Santos e Pinho (2014) «os orçamentos e as contas do Estado têm sido elaborados numa base de caixa, registadas em sistema unigráfico, o que se tem traduzido na sua (...) predominância no âmbito da contabilidade pública». Este método registava os movimentos de tesouraria e as operações dos fluxos financeiros, as obrigações e os direitos eram reconhecidos quando se verificava efetivamente a entrada ou saída dos valores monetários.

De facto, tradicionalmente a prestação de contas gerada pela administração pública baseava-se unicamente em mapas orçamentais, concretamente, em dois mapas, um com receitas e outro com as despesas de um determinado período de tempo, normalmente de um ano. Vela Bargues (1994) afirma que «a Contabilidade Pública era eminentemente uma contabilidade orçamental, baseada na observância de uns requisitos legais».

Ao longo dos últimos anos, a contabilidade pública, tem sido alvo de grande e importantes progressos, isto também é devido ao constante e crescente desenvolvimento da globalização da economia mundial. O tradicional sistema de contabilidade, aplicado aos organismos públicos, é essencialmente caracterizado por ter um maior carácter orçamental e também pela escassa informação que disponibiliza aos utentes da mesma, assim inviabilizando controlo rigoroso dos gastos públicos. Em simultâneo, a principal preocupação da contabilidade pública tradicional estava relacionada exclusivamente com a prestação de contas e com o controlo da legalidade. Perante este cenário, e face às necessidades de modernização sentidas impunha-se que a Administração Pública fosse dotada de um modelo financeiro capaz de acompanhar as necessidades da informação contabilística e as tendências dos países mais desenvolvidos nesta área. A Nova Gestão Pública (New Public Management), nascida nos anos oitenta no Reino Unido veio substituir o Modelo Profissional da Administração Pública (pelo que se assumia que

cabia ao estado, pelos seus próprios meios, socorrendo-se do seu corpo exclusivo, promover a produção de bens e prestação de serviços públicos) e havia que adotar novos métodos e procedimentos. A Nova Gestão Pública assentava em três variantes, embora complementares, a saber: o de eficiência, a da descentralização, e a da gestão da qualidade.

Assim, na década de 90, contabilidade pública passou a ter uma nova configuração, tendo como principal objetivo facilitar a tomada de decisões dos diferentes utilizadores, ao fornecer informação de carácter económico, financeiro e de gestão. Com a aprovação da Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública, que permitiu uma maior flexibilidade e um maior rigor na gestão dos serviços públicos. Decorrente da publicação da citada Lei, surgiu um Novo Regime de Administração Financeira do Estado – RAFE (Decreto-Lei n.º 155/92 de 28 de julho), tendo a transição sido efetuada durante o ano económico de 1993), cujo principal objetivo foi desenvolver os princípios instituídos pela Lei de Bases da Contabilidade Pública e substituir diversos diplomas fundamentais da contabilidade pública. Com a Reforma Administrativa e Financeira do Estado (RAFE), a contabilidade pública em Portugal, começou um novo ciclo. A aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) é considerada, por muitos autores, como uma das medidas de maior significado no processo de reformulação, sendo o seu principal objetivo “() a criação de condições para a integração dos diferentes aspetos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação” (POCP, Preâmbulo), posteriormente à aprovação do POCP e para dar cumprimento ao estabelecido no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, foram aprovados os seguintes planos de contabilidade setoriais:

- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais – POCAL;
- Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação - POC-E;
- Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde - POCMS e
- Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social – POCISSSS

Capítulo II – O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

O Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22 de fevereiro, aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), o qual unifica a reforma da administração financeira e das contas públicas no sector da administração autárquica. O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais consiste na adaptação das regras do Plano Oficial de Contabilidade Pública à administração local, tal como é previsto no artigo 6º nº 2, da Lei nº 42/98, de 6 de agosto. Esta reforma da contabilidade autárquica foi iniciada pelo Decreto-Lei nº 243/79, de 25 de julho, que veio uniformizar a contabilidade das autarquias locais com a dos serviços públicos, sujeitos à então lei de enquadramento do Orçamento do Estado. Posteriormente, o Decreto-Lei nº 341/83, de 21 de julho, aperfeiçoa o sistema instituído e introduz a obrigatoriedade de elaboração, aprovação e execução do plano de atividades e da utilização de uma classificação funcional para as despesas. Em complemento deste diploma, o decreto regulamentar nº 92-C/84, de 28 de dezembro, institucionaliza na administração autárquica um sistema contabilístico, definindo as normas de execução da contabilidade das autarquias locais. Todavia, as preocupações inerentes à gestão económica, eficiente e eficaz das atividades desenvolvidas pelas autarquias locais, no âmbito das suas atribuições, exige um conhecimento integral e exato da composição do património autárquico e do contributo deste para o desenvolvimento das comunidades locais. Finalmente, com a publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) - Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de setembro - veio estabelecer-se o instrumento de enquadramento indispensável a um moderno sistema de contas em toda a Administração Pública, cuja adaptação à contabilidade das autarquias locais está prevista não só naquele diploma, mas também na Lei nº 42/98, de 6 de agosto. Assim, o principal objetivo do POCAL, aprovado pelo presente diploma, é a criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais e permita:

- a) O controlo financeiro e a disponibilização de informação para os órgãos autárquicos, concretamente o acompanhamento da execução orçamental numa perspetiva de caixa e de compromissos;
- b) O estabelecimento de regras e procedimentos específicos para a execução orçamental e modificação dos documentos previsionais, de modo a garantir o

- cumprimento integrado, a nível dos documentos previsionais, dos princípios orçamentais, bem como a compatibilidade com as regras previsionais definidas;
- c) Atender aos princípios contabilísticos definidos no POCP, retomando os princípios orçamentais estabelecidos na lei de enquadramento do Orçamento do Estado, nomeadamente na orçamentação das despesas e receitas e na efetivação dos pagamentos e recebimentos;
 - d) Na execução orçamental, devem ser tidos sempre em consideração os princípios da mais racional utilização possível das dotações aprovadas e da melhor gestão de tesouraria;
 - e) Uma melhor uniformização de critérios de previsão, com o estabelecimento de regras para a elaboração do orçamento, em particular no que respeita à previsão das principais receitas, bem como das despesas mais relevantes das autarquias locais;
 - f) A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional;
 - g) A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia local.

Como refere o presente¹, diploma define o regime de contabilidade autárquica a que passam a ficar sujeitos os municípios, as freguesias, as associações de municípios e de freguesias de direito público e ainda as áreas metropolitanas e todas as entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais. Os serviços municipalizados, enquanto parte da estrutura municipal, passam a aplicar este diploma, tendo em conta o disposto no Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro. Deste modo, estabelece-se pela primeira vez a possibilidade de os órgãos municipais tomarem decisões a partir de documentos previsionais e de prestação de contas uniformes, elaborados segundo métodos e procedimentos comuns, nomeadamente no que respeita à determinação do valor das tarifas e preços. Contudo, as atribuições das freguesias e as competências dos seus órgãos, bem como a diversidade de dimensão populacional das cerca de 4300 existentes, levaram a considerar sistemas contabilísticos distintos, ajustados às realidades próprias destas autarquias locais. Finalmente, são estabelecidas as fases para a implementação deste regime contabilístico para autarquias locais. Trata-

¹ Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22 de fevereiro.

se de uma importante medida no plano da gestão financeira das autarquias locais e, por se basear na aplicação dos princípios do POCP, permite dar uma visão de conjunto dos entes estaduais. Tal como é afirmado na Lei nº 42/98, visa-se a uniformização, normalização e simplificação da contabilidade.

2.1.1 Princípios contabilísticos

Uma vez que o POCAL advém do POCP, segue analogamente os mesmos princípios contabilístico fundamental que tem como principal objetivo “conduzir à obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e da execução orçamental da Entidade”, de acordo com o Ponto 3.2 do POCAL. Esses princípios são:

- Princípio da Entidade contabilística (todo o ente público ou de direito privado que esteja obrigado a elaborar e a prestar contas de acordo com o POCAL);
- Princípio da continuidade (a Entidade opera continuamente, com duração ilimitada);
- Princípio da consistência (não alteração das políticas contabilísticas de um exercício para o outro);
- Princípio da especialização ou do acréscimo (reconhecimento de custos e proveitos quando ocorridos ou obtidos independentemente do seu pagamento ou reconhecimento);
- Princípio do custo histórico (registos contabilísticos baseados em custos de aquisição ou de produção);
- Princípio da prudência (integração nas contas de um certo grau de prudência sem que com isso se criem reservas ocultas ou provisões excessivas);
- Princípio da materialidade (incluir ou evidenciar nas demonstrações financeiras todos os elementos relevantes);
- Princípio da não compensação (os elementos das rubricas do ativo e do passivo e os custos e perdas e os proveitos e ganhos são apresentados em separado, sem possibilidade de serem compensados).

2.1.2 Princípios orçamentais

O POCAL, no Ponto 3.1 define os princípios orçamentais que devem regular a atividade financeira das Autarquias Locais na elaboração e execução do Orçamento:

- Princípio da Independência - o orçamento das Autarquias Locais é independente do Orçamento de Estado;
- Princípio da Anualidade – o orçamento é anual e o ano económico coincide com o ano civil;
- Princípio da Unidade – o orçamento é único;
- Princípio da Universalidade – o orçamento engloba todas as receitas e despesas (inclusive as dos serviços municipalizados, caso existam);
- Princípio do Equilíbrio – o orçamento prevê todas as despesas e receitas e as receitas correntes devem ser pelo menos iguais às despesas correntes;
- Princípio da Especificação – todas as receitas e despesas orçamentadas são suficientemente especificadas;
- Princípio da Não Consignação – não se pode afetar o produto de qualquer receita para cobrir determinada despesa, salvo nos casos previstos na Lei;
- Princípio da Não Compensação – todas as despesas e receitas devem ser inscritas pelo seu valor integral, não sendo deduzidos encargos de qualquer natureza.

2.1.3 Imobilizações

No ponto 4.1 o POCAL define e os critérios de valorimetria aplicáveis à Classe das Imobilizações; na presente classe estão contemplados todos os bens detidos em continuidade e permanência pela Entidade, estes bem são utilizados para o desempenho da atividade da Entidade e não a venda ou a sua transformação (inclui também todos os bens de domínio público e bens em regime de locação financeira).

São estabelecidos os critérios de valorimetria para esta classe do ativo, o custo de aquisição ou de produção. No caso de bens do ativo imobilizado obtidos a título gratuito, a valorização deverá ser feita pelo valor resultante da avaliação ou do valor patrimonial definido nos termos legais, ou no caso de não existir disposição legal aplicável, pelo valor resultante da aplicação de critérios técnicos adequados à natureza do bem. No caso de não ser possível valorizar os bens ou quando sejam valorizados a zero, devem estes ser identificados no anexo e feita a adequada justificação.

Relativamente aos bens de domínio público o POCAL determina que os devem ser incluídos no ativo imobilizado da Autarquia que é responsável pela sua administração e controlo, sendo valorizados ao custo de aquisição ou de produção ou, se aplicável, de

acordo com os critérios descritos no caso de transferência de ativos entre Entidades, se houver mudança de Entidades responsáveis pela sua administração e controlo.

No que diz respeito à reavaliação dos bens do imobilizado, o POCAL, no seu ponto 4.1.11 estabelece como regra geral que os mesmos não são suscetíveis de reavaliação, salvo se existirem normas que a autorizem e que definam os respetivos critérios de valorização.

No que se refere às amortizações, no caso de bens com vida útil limitada, o POCAL estabelece a sua amortização sistemática ao longo desse período de acordo com o método das quotas constantes, de acordo com as taxas previstas na lei.

2.1.4 O Orçamento

No Orçamento dos Municípios está designada a previsão das despesas anuais, na qual é constituído por todos projetos e ações que integram o Mapa das Atividades Mais Relevantes, assim como a previsão das despesas com os encargos correntes para executar a atividade da Autarquia; paralelamente deverá fazer a previsão das receitas necessárias para financiar essa mesma atividade.

No orçamento são apresentadas três funções, a Função Económica que deverá garantir uma gestão racional e eficiente dos dinheiros do município tendo em conta a escassez de recursos o orçamento, a Função Política que tem como principal objetivos de garantia dos direitos fundamentais, do equilíbrio e da separação de poderes e a Função Jurídica que se fundamente nos dispositivos legais destinados à concretização dos fins que o orçamento visa prosseguir.

De acordo com o estipulado no Ponto 2.3.2 o orçamento integra dois Mapas, o Mapa Resumo das Receitas e Despesas da Autarquia Local e o Mapa das Receitas e Despesas, desagregado segundo a classificação económica.

No Ponto 3.3 do POCAL são definidas as Regras Previsionais que devem estar subjacentes à elaboração do Orçamento, nomeadamente no que se refere aos impostos, taxas e tarifas, às transferências correntes e de capital, aos empréstimos e às despesas com pessoal.

Segundo Marques (2016), o caminho que nos leva à harmonização e normalização nas contas públicas e a necessidade de maior rigor na aplicação dos dinheiros públicos levaram à necessidade de um melhor planeamento que deve conduzir a uma maior

eficácia e eficiência de atuação. Existe assim a necessidade de obter informação sobre encargos financeiros totais com a execução dos projetos e ações neles contidos, sejam os já passados, seja também daqueles que se prevê virem a ser suportados. Este planeamento estratégico, fundamental a uma boa gestão municipal, permite também às organizações responderem às expectativas dos cidadãos e, ao mesmo tempo, monitorizar os objetivos traçados e a missão definida.

Nesse sentido o Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais, aprovado com a Lei nº 73/2013, de 3 de setembro, veio criar a obrigatoriedade do órgão executivo municipal apresentar ao órgão deliberativo um novo mapa, isto é, o Quadro Plurianual Municipal. Este mapa, que deve ser apresentado em simultâneo com a proposta de orçamento e em articulação com as Grandes Opções do Plano, define, numa base móvel que inclui os quatro exercícios seguintes, os limites para a despesa do Município e, ao mesmo tempo, a projeção da receita discriminando as provenientes do Orçamento do Estado e as cobradas pelo Município. Os valores aí inscritos são vinculativos para o ano seguinte ao do exercício económico do orçamento e são indicativos para os restantes; este mapa é atualizado anualmente para os quatro anos seguintes.

2.1.5 A execução orçamental da receita e da despesa

A execução do orçamento traduz-se nos atos e operações materiais que a gestão municipal pratica para cobrar as receitas e realizar as despesas inscritas ou para prover ao seu ajustamento, se necessário. A execução orçamental obedece a três princípios gerais, o Princípio da Legalidade em que as operações realizadas devem respeitar as leis em geral aplicáveis (legalidade genérica) e também o próprio orçamento (legalidade específica), ao Princípio da Tipicidade, ou seja, só existem receitas e só podem ser realizadas despesas se estiverem inscritas no orçamento e o Princípio da Economicidade que implica a utilização racional das dotações aprovadas e a melhor gestão de tesouraria.

Para além dos três princípios gerais e fundamentais, o POCAL define ainda algumas regras que devem ser respeitadas na execução orçamental. No que respeita às receitas, estas só podem ser liquidadas e arrecadadas se tiverem sido objeto de inscrição orçamental adequada; as receitas liquidadas e não cobradas até 31 de dezembro devem ser contabilizadas pelas rubricas do orçamento do ano em que a cobrança se efetuar e o

saldo da gerência anterior só pode ser utilizado após a aprovação dos documentos da prestação de contas do exercício a que se refere. No que se refere às despesas, uma das regras fundamentais obriga a que sejam sempre tidos em conta os princípios da utilização racional das dotações aprovadas que implica a justificação da despesa quanto à sua economia, eficiência e eficácia, e por outro lado obriga também a uma gestão eficiente de tesouraria. Outra regra fundamental definida no POCAL indica que “as despesas só podem ser cativadas, assumidas, autorizadas e pagas se, para além de serem legais, estiverem inscritas no orçamento e com dotação igual ou superior ao cabimento e ao compromisso, respetivamente”.

No entanto, os montantes inscritos no orçamento em matéria de receitas e de despesas têm consequências bastante diferentes em termos práticos: a previsão das receitas não é quantitativamente limitativa, isto é, é possível arrecadar receitas de valor superior ao previsto; em relação à despesa o mesmo já não acontece, pois, a previsão das despesas constitui a autorização máxima para gastar, ou seja, é um montante global que não poderá ser excedido. Contudo, até há bem pouco tempo era sistemático e recorrente que a previsão das receitas feita em sede de orçamento fosse bastante superior ao valor efetivamente cobrado. Ora, este mecanismo permitia criar de um modo artificial o equilíbrio orçamental exigido por lei e permitia a cabimentação e a realização de despesas para as quais não existia, posteriormente, disponibilidade financeira para proceder ao seu pagamento, embora tivessem sido assumidas em conformidade com as regras orçamentais e com a dotação disponível na respetiva rubrica. Outro mecanismo de criação artificial da regra do equilíbrio orçamental, especificamente do equilíbrio corrente, tem sido o recurso a classificações económicas menos adequadas em que as despesas correntes são classificadas em rubricas de investimento.

O POCAL exige um acompanhamento da execução do orçamento e prevê que os documentos previsionais não sejam estanques, isto é, permite modificar os mesmos, adaptando-os às necessidades decorrentes da atividade municipal, permitindo corrigir erros, omissões e até lacunas de previsão. As modificações classificam-se em dois tipos, alterações ou revisões consoante os efeitos que produzam nos documentos previsionais, e estão previstas nos Ponto 8.3.1 e 8.3.2 do POCAL:

- As alterações são as mais simples e mais comuns nos municípios carecendo apenas da aprovação do Órgão Executivo, podendo esta competência ser delegada no Presidente da Câmara. As mais usuais ocorrem quando é necessário

reforçar as dotações de determinadas rubricas que se revelam insuficientes e fazem-se por diminuições ou anulações de outras rubricas – como o valor absoluto do reforço é igual ao das diminuições ou anulações não decorre daqui uma alteração dos totais globais dos documentos.

- As revisões orçamentais são já uma modificação aos documentos previsionais mais complexa que as alterações. As revisões obrigam à aprovação por parte da Assembleia Municipal, mediante proposta da Câmara. Alguns exemplos que implicam revisões orçamentais são: a utilização do saldo apurado da gerência anterior; o excesso de cobrança em relação à totalidade das receitas previstas no orçamento (o que acontece raríssimas vezes já que a tendência é para fazer um empolamento das previsões ficando a cobrança efetiva muito abaixo do previsto); outras receitas que os municípios estejam autorizados a arrecadar (como por exemplo, a criação de novas taxas, impostos ou serviços ou a aprovação de novos financiamentos); a inscrição de novas rubricas, isto é, a inscrição de novos projetos nas Grandes Opções do Plano no decurso do ano; a diminuição ou anulação de receitas.

Para acompanhar a execução orçamental o POCAL define a articulação dos três regimes contabilísticos aí previstos: orçamental, patrimonial e de custos. A contabilidade orçamental permite registar *a priori* as despesas e as receitas e efetuar o seu controlo através dos mapas de execução orçamental; a contabilidade patrimonial apresenta-nos a valor económico do património da Entidade, os seus resultados globais e a origem e a aplicação dos fundos; por último, a contabilidade de custo deverá permitir o conhecimento dos custos associados a cada projeto, atividade, bem ou serviço sendo obrigatória para a fixação de preços e tarifas.

Capítulo III – O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

3.1 Enquadramento legal

O Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, menciona que este sistema é formado por:

- Estrutura Concetual da informação financeira pública (EC);
- Normas de Contabilidade Pública (NCP): Contabilidade Financeira NCP 1 a 25; Contabilidade Orçamental NCP 26; e Contabilidade de Gestão NCP 27;
- Plano de Contas Multidimensional (PCM).

Posteriormente foram publicados os seguintes diplomas: Portaria n.º 189/2016, de 14 de julho - Notas de Enquadramento ao PCM - com o intuito de auxiliar na interpretação e ligação do PCM às respetivas NCP (prazo de 180 dias após a publicação do Decreto-Lei n.º 192/2015); Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto - Regime Simplificado do SNC-AP (prazo: 180 dias a contar da data da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 192/2015) – NCP-PE; Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro, que constitui a 8.ª alteração ao Decreto-Lei n.º 155/92 (altera o regime de administração financeira do Estado e do SNC-AP – prorrogação de um ano, sendo assim aplicável a partir de 1 de janeiro de 2018); e Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril estabelece a estratégia de disseminação e implementação do SNC-AP. Ainda por circular do Gabinete de Sua Excelência o Senhor Secretário de Estado das Autarquias Locais, foi prorrogado o prazo para 1 de janeiro de 2019 a entrada em vigor do SNC-AP no Subsetor da Administração Local.

Com a entrada em vigor do SNC-AP, a legislação atualmente vigente será revogada, entre esses diplomas estão: a) POCP²; b) POCAL³; c) POCISSS⁴; d) CIBE⁵; e) POC-E⁶; f) POCMS⁷.

² Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro;

³ Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22 de fevereiro

⁴ Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro;

⁵ Portaria n.º 671/2000, publicada na 2.ª série do Diário da República, de 17 de abril

⁶ Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro

⁷ Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro

3.2 Estrutura Concetual

O decreto-lei⁸ que aprova o novo sistema contabilístico para todas as administrações, sistema esse designado por SNC-AP, refere no seu artigo 2.º que “O SNC-AP integra a estrutura concetual da informação financeira pública, as normas de contabilidade pública, e o plano de contas multidimensional, constantes, respetivamente, dos anexos I a III ao presente decreto-lei, e que dele fazem parte integrante”.

O SNC-AP inclui uma Estrutura Concetual (EC), coisa que não acontecia com o POCP, que considerando as particularidades das entidades públicas, define os conceitos que devem estar presentes no desenvolvimento de Normas de Contabilidade Pública (NCP) aplicáveis à preparação e apresentação de demonstrações financeiras e outros relatórios financeiros por parte daquelas entidades⁹.

A EC do SNC-AP tem como base a estrutura concetual para o relato financeiro de finalidades gerais emitida pelo International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)¹⁰, que apenas tem aplicabilidade nas primeiras 25 NCP, ou seja, não tem aplicação no subsistema da contabilidade orçamental (NCP 26 - Contabilidade e Relato Orçamental) nem no subsistema contabilidade de gestão (NCP 27 - Contabilidade de Gestão).

Existem algumas características que diferenciam o SNC-AP (sector público) do SNC (sector privado), desde logo por não terem como objetivo a geração do lucro, mas sim o fornecimento de bens e a prestação de serviços públicos.

Na próxima tabela serão apresentados os principais elementos das Demonstrações Financeiras e é dada a definições desses mesmos elementos tanto para o sector público como para o setor privado.

⁸ Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro

⁹ §1, Anexo I, Decreto-Lei 192/2015, de 11 de setembro

¹⁰ The Concetual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities

Tabela 3.1 – Diferenças entre EC Pública e EC Privado

	Estrutura Concetual Pública	Estrutura Concetual Privado
Ativo	Recurso presentemente controlado pela entidade pública como resultado de um evento passado, que contém em si a capacidade de proporcionar um influxo de potencial de serviço ou de benefícios económicos futuros	Recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros
Passivo	Obrigação presente originada num evento passado que gera uma saída de recursos	Obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um efluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos
Capital Próprio	-	Interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos
Aumentos e diminuições no património líquido	Alterações nos Ativos e Passivos em resultado de rendimentos e gastos com origem em transações e contraprestação	-
Resultados	São a diferença entre rendimentos e gastos	Medida de desempenho ou base para retorno do investimento ou dos resultados por ação
Rendimentos	Aumentos no património líquido, que não sejam os resultantes de contribuições para o património líquido	Aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de ativos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio
Gastos	Diminuições no património líquido, que não sejam as resultantes de distribuições do património líquido	Diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de efluxos ou deperecimentos de ativos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio

Fonte: Carvalho, J. e Simões V. Formação Normativo SNC-AP. Ordem dos Contabilistas Certificados. Dezembro de 2016

O SNC-AP destaca as seguintes características diferenciadoras:

1. Transações sem contraprestação

As transações sem contraprestação são aquelas em que uma entidade recebe ou dá valor a outra sem que diretamente dê ou receba valor aproximadamente igual, respetivamente.

São exemplo de transações sem contraprestação, os impostos, as multas, a taxas que representam uma retribuição simbólica e as transferências.

2. Orçamento do Estado e execução orçamental

Orçamento do Estado é a base da política fiscal e das autorizações para fazer despesa, sendo o relato orçamental utilizado como mecanismo de verificação do cumprimento da lei em termos de finanças públicas.

O orçamento das entidades públicas engloba as suas receitas e despesas, e a execução orçamental permite ao Parlamento e outros órgãos exercer o controlo dos atos de gestão do Governo.

3. A natureza dos programas e a longevidade no setor público

Necessidade de informação prospetiva sobre a sustentabilidade das entidades públicas, que permita de certa forma compreender o futuro a longo prazo, para efeitos da responsabilidade pela prestação de contas e pela tomada de decisão.

4. A natureza dos ativos e passivos nas Administrações Públicas

Outra característica diferenciadora das Administrações Públicas é a natureza e a finalidade dos seus bens. Enquanto no setor privado, o objetivo de deter ativos é gerar fluxos de caixa e lucros, no setor público o objetivo é prestar serviços. Como grande parte dos ativos são especializados como, por exemplo, as estradas e os equipamentos militares, pode existir apenas um mercado muito limitado para tais ativos. Este facto tem implicações na mensuração destes ativos. A secção «Mensuração dos Elementos das Demonstrações Financeiras» aborda as bases de mensuração para tais ativos.

5. O papel regulador das Administrações Públicas

O Governo nos seus diferentes níveis tem poder para regular de acordo com processos legais, as entidades que operam em alguns setores da economia, mesmo que indiretamente através de entidades reguladoras, com o objetivo de salvaguardar o interesse público, de acordo com os objetivos definidos de política económica.

A regulação pode também surgir para corrigir falhas de mercados quando estes apresentem condições imperfeitas, nomeadamente a incapacidade para proporcionar determinado tipo de serviços, ou mesmo para mitigar efeitos secundários tais como a poluição.

6. Relação com o relato estatístico

Portugal prepara dois tipos de informação financeira:

- A que é preparada pelos países da União Europeia no âmbito das Contas Nacionais, usando o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC),

que proporciona enquadramento para uma descrição sistemática da economia nacional e das suas componentes, com o objetivo de análise macroeconómica e tomada de decisões;

- Demonstrações financeiras, de acordo com as NCP, com o objetivo de apoiar a tomada de decisão e da responsabilização pela prestação de contas ao nível individual e consolidado.

Relativamente às características qualitativas das demonstrações financeiras, as do SNC-AP são semelhantes às do SNC: Relevância, Fiabilidade, Compreensibilidade, Oportunidade, Verificabilidade.

A EC define os conceitos que devem estar presentes no desenvolvimento de normas de contabilidade pública aplicáveis à preparação e apresentação de demonstrações financeiras e outros relatórios financeiros por parte das entidades públicas, e tem como finalidades:

- a) Ajudar os responsáveis pelas demonstrações financeiras na aplicação das Normas de Contabilidade Pública na base de acréscimo (NCP) e no tratamento de matérias que ainda venham a constituir assunto de uma dessas normas;
- b) Ajudar a formar opinião sobre a adequação das demonstrações financeiras às NCP;
- c) Ajudar os utilizadores na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas; e
- d) Proporcionar às entidades normalizadoras da contabilidade os conceitos necessários à formulação das NCP.

A EC não é uma NCP e, por isso, não estabelece diretamente critérios para o reconhecimento ou uma mensuração particular ou tema de divulgação. Em alguns casos pode haver um conflito entre a EC e uma qualquer NCP. Nos casos em que haja um conflito, os requisitos da NCP prevalecem em relação à EC.

A EC aborda as seguintes matérias:

- a) Objetivos das demonstrações financeiras;
- b) Características qualitativas que determinam a utilidade da informação contida nas demonstrações financeiras; definição da entidade que relata;
- c) Elementos das demonstrações financeiras; reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras; e

- d) Mensuração dos ativos e passivos das demonstrações financeiras.

3.3 Normas de Contabilidade Pública

Este capítulo está destinado à apresentação das normas contabilísticas públicas, ou seja, tem como principal objetivo expor os principais conceitos, apresentar resumos e esquemas para que se tenha uma melhor precessão, compreensão e aplicação das mesmas.

O SNC-AP é constituído por 27 normas, das quais 25 normas são de contabilidade financeira, uma de contabilidade orçamental e a restante de contabilidade de gestão, tal como conseguimos visualizar na seguinte tabela:

Tabela 3.2 – Normas de contabilidade pública

SNC-AP – Normas de Contabilidade Pública
Contabilidade Financeira
NCP 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras
NCP 2 – Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros
NCP 3 – Ativos Intangíveis
NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente
NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis
NCP 6 – Locações
NCP 7 – Custos de Empréstimos Obtidos
NCP 8 – Propriedade de Investimento
NCP 9 – Imparidade de Ativos
NCP 10 – Inventários
NCP 11 – Agricultura
NCP 12 – Contratos de Construção
NCP 13 – Rendimento de Transações com Contraprestação
NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação
NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
NCP 16 – Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio
NCP 17 – Acontecimentos Após a Data de Relato
NCP 18 – Instrumentos Financeiros
NCP 19 – Benefícios dos Empregados
NCP 20 – Divulgações de Partes Relacionadas
NCP 21 – Demonstrações Financeiras Separadas
NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas
NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos
NCP 24 – Acordos Conjuntos
NCP 25 – Relato por Segmentos
Contabilidade Orçamental
NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental
Contabilidade de Gestão
NCP 27 – Contabilidade de Gestão

Fonte: Elaboração própria, adaptado do SNC-AP

Como foi referido anteriormente, dado ao tema ser batente extenso apenas vão ser abordados as NCP's referente aos Ativos Fixos Tangíveis, Ativos Intangíveis, Propriedades de Investimentos e Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

3.3.1 Ativos Fixos Tangíveis

A NCP 5 tem como principal objetivo indicar o tratamento contabilístico dos ativos fixos tangíveis (AFT). Com isso, e através das demonstrações financeiras, os utilizadores das mesmas podem evidenciar, os recursos aplicados em bens dos quais se espera uma utilização por mais de um período de relato, e os benefícios económicos ou potencial de serviço que se obtêm da sua utilização pelos vários anos da sua vida útil.

Os principais aspetos a ter em conta na contabilização dos ativos fixos tangíveis são o reconhecimento destes ativos e os respetivos gastos de depreciação, bem como a determinação das suas quantias registadas.

Esta Norma aplica-se a ativos fixos tangíveis, quer do domínio público, quer do domínio privado, incluindo:

- Equipamento militar
- Bens do património histórico
- Infraestruturas
- Ativos de contratos de concessão após reconhecimento e mensuração de acordo com a NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente.

Esta Norma não se aplica a:

- Ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola
- Direitos minerais e reservas minerais, tais como petróleo, gás natural e recursos não renováveis similares.

Porém, esta Norma aplica-se a ativos fixos tangíveis usados para desenvolver ou manter os ativos descritos anteriormente.

Os bens de património histórico tangível, devem ser reconhecidos desde que satisfaçam a definição e os critérios de reconhecimento de AFT. Na sua impossibilidade, devem estes bens ser alvo de divulgação em notas às demonstrações financeiras.

Trata-se de ativos que raramente são detidos pela sua capacidade de gerar influxos de caixa, podendo inclusivamente existir obstáculos legais ou sociais à sua utilização para tais finalidades.

Embora não sendo exclusivas destes ativos, são evidenciadas algumas características

- É improvável que o seu valor em termos culturais, ambientais, educacionais e históricos seja inteiramente refletido num valor financeiro unicamente baseado num preço de mercado;
- Obrigações legais e ou estatutárias podem impor proibições ou restrições severas à sua alienação por venda – inalienáveis;
- São geralmente insubstituíveis e o seu valor pode aumentar ao longo do tempo, mesmo se a sua condição física se deteriorar;
- Pode ser difícil estimar as suas vidas úteis, que em alguns casos podem ser de várias centenas de anos.

Exemplos de Património Histórico Tangível – edifícios históricos e monumentos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais e obras de arte.

As entidades que reconheçam ativos do património histórico devem também divulgar a respeito desses ativos, por exemplo: a base de mensuração usada; o método de depreciação, se usado; a quantia escriturada bruta; a depreciação acumulada no final do período, se existir, e uma reconciliação da quantia escriturada no início e no final do período mostrando os respetivos componentes.

No que diz respeito a infraestrutura, embora não exista uma definição universalmente aceite, esta trata-se de ativos que apresentam usualmente algumas ou todas as seguintes características:

- Fazem parte de um sistema ou rede e são inamovíveis;
- São de natureza especializada e não têm usos alternativos;
- Restrições legais ou outros podem proibir ou condicionar a sua alienação.

Exemplos de infraestruturas – as redes de estradas, os sistemas de esgotos, os sistemas de abastecimento de água e energia e as redes de telecomunicações.

3.3.1.1 Reconhecimento

O custo de um bem do ativo fixo tangível deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se:

- a) For provável que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associados ao bem; e
- b) O custo ou o justo valor do bem puder ser mensurado com fiabilidade.

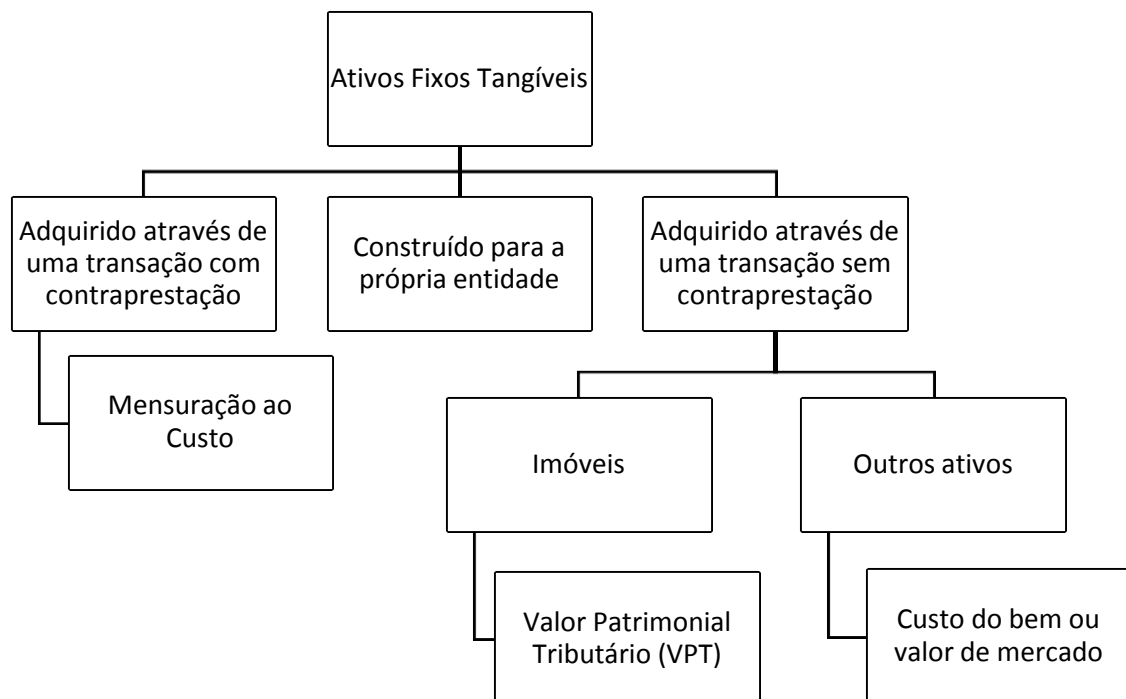
Uma entidade deve avaliar todos os custos do ativo fixo tangível no momento em que são suportados. Estes custos incluem custos suportados inicialmente para adquirir ou construir um bem do ativo fixo tangível, e custos suportados subsequentemente para adicionar, substituir uma parte ou prestar assistência técnica a esse ativo.

3.3.1.2 Mensuração Inicial

Um bem do ativo fixo tangível que satisfaça as condições de reconhecimento como um ativo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo, porém, se adquirido através de uma transação sem contraprestação, deverá proceder-se da seguinte forma:

- ✓ Imóveis - Valor patrimonial tributário (VPT).
- ✓ Outros ativos - Custo do bem recebido, ou na falta deste, o respetivo valor de mercado.

A mensuração inicial de um item que satisfaça a definição de ativo fixo tangível obedece ao seguinte processo:



Fonte: Martins, L. (2017)

Figura 3.1 – Processo de mensuração de um ATF

3.3.1.3 Elementos do custo

O custo de um bem do ativo fixo tangível compreende:

- a) O seu preço de compra, incluindo direitos de importação e impostos não dedutíveis ou reembolsáveis sobre a compra, após dedução de descontos comerciais e abatimentos;
- b) Quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e nas condições necessárias para ser capaz de operar da maneira pretendida pelo órgão de gestão e;
- c) A estimativa inicial dos custos de desmantelamento e de remoção do bem e da restauração do local em que está localizado.

Podem ser dados como exemplos de custos diretamente atribuíveis, os custos de benefícios dos empregados, custos de preparação do local, os custos de entrega e manuseamento iniciais, os custos de instalação e montagem, custos para testar o funcionamento adequado do ativo e honorários profissionais.

No entanto, os custos relacionados com abertura de novas instalações, os custos de lançamento de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade e atividades promocionais), custos de condução de negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação do pessoal), os custos de administração e outros custos gerais não podem ser considerados como custos diretamente atribuíveis a ativo fixo tangível.

O reconhecimento de custos na quantia escriturada de um bem do ativo fixo tangível cessa quando o bem está no local e nas condições necessárias para ser capaz de operar da maneira pretendida pelo órgão de gestão.

O custo de um ativo construído para a própria entidade é determinado aplicando os mesmos princípios relativos a um ativo adquirido.

O custo de um bem do ativo fixo tangível é o equivalente ao preço a dinheiro ou, para um bem adquirido através de uma transação sem contraprestação, o seu justo valor à data do reconhecimento.

Um ou mais bens do ativo fixo tangível podem ser adquiridos por troca de um ou mais ativos não monetários, ou de uma combinação de ativos monetários e não monetários, ou de uma combinação de ativos monetários e não monetários.

Caso seja efetuada uma troca de um ativo não monetário por outro, o custo do ativo fixo tangível adquirido deve ser mensurado ao justo valor.

Se o bem adquirido não puder ser mensurado pelo justo valor, o seu custo deve ser mensurado pela quantia escriturada do ativo cedido.

O justo valor de um ativo relativamente ao qual não existam transações de mercado comparáveis é mensurado com fiabilidade se:

- a) A variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do justo valor não for significativa para esse ativo, ou
- b) As probabilidades das várias estimativas dentro do intervalo puderem ser razoavelmente avaliadas e usadas para estimar o justo valor.

3.3.1.4 Mensuração subsequente

Após reconhecimento como ativo, um bem do ativo fixo tangível deve ser registado pelo seu custo, menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, devendo aplicar-se essa política a uma classe inteira de ativos fixos tangíveis - Modelo do Custo

3.3.1.4.1 Modelo de revalorização

Em algumas circunstâncias os ativos fixos tangíveis podem ser objeto de revalorização de acordo com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado.

Se um bem do ativo fixo tangível for revalorizado, qualquer depreciação acumulada à data da revalorização deve ser tratada de uma das seguintes formas:

- a) Eliminada contra a quantia escriturada bruta do ativo, sendo a quantia líquida reexpressa para a quantia revalorizada do ativo. Este método deve ser usado na revalorização de terrenos e edifícios.
- b) Reexpressa proporcionalmente à alteração na quantia bruta registada do ativo, a fim de que a quantia escriturada do ativo após a revalorização iguale a sua quantia revalorizada. Este método deve ser usado na revalorização dos restantes ativos fixos tangíveis pela aplicação de um índice ao custo de reposição depreciado.

Se um bem do ativo fixo tangível for revalorizado, toda a classe a que esse ativo pertence deve ser revalorizada.

Se da revalorização do ativo fixo tangível, obtiver um aumento da quantia escriturada, esse aumento deve ser creditado diretamente no patrimônio líquido como excedentes de revalorização.

Se da revalorização do ativo fixo tangível, obtiver uma redução da quantia escriturada, essa redução deve ser reconhecida nos resultados.

3.3.1.5 Período e método de depreciação

O gasto de depreciação de cada período é geralmente reconhecido nos resultados.

A quantia depreciável de um ativo deve ser imputada numa base sistemática ao longo da sua vida útil. Sempre que o valor residual e a vida útil de um ativo forem revistos porque as expectativas correntes diferem das estimativas iniciais, as alterações devem ser contabilizadas como uma alteração de uma estimativa contabilística.

Quando as políticas de gestão de ativos agravam o desgaste de um ativo, a sua vida útil deve ser reapreciada e ajustada em conformidade.

A depreciação de um ativo começa quando fica disponível para uso, isto é, quando estiver no local e as condições necessárias para ser capaz de operar da forma pretendida pelo órgão de gestão. A depreciação de um ativo cessa quando o ativo é desreconhecido.

Para determinar a vida útil de um ativo devem ser considerados os fatores seguintes:

- a) Utilização esperada do ativo;
- b) Desgaste físico esperado;
- c) Obsolescência técnica e comercial resultante de alterações ou melhoramentos na produção;
- d) Limites de natureza legal.

Os terrenos e os edifícios são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando são adquiridos conjuntamente. Os terrenos têm uma vida útil ilimitada pelo que não são depreciados. Os edifícios têm uma vida útil limitada e, por isso, são ativos depreciáveis.

Existem vários métodos de depreciação para imputar a quantia depreciável de ativo numa base sistemática, durante a sua vida útil estimada. Esses métodos incluem o método das quotas constantes (ou da linha reta), o método das quotas degressivas (ou do saldo decrescente) e o método das unidades de produção.

A presente norma recomenda que o método mais adequado às Administrações Públicas é, em regra, o método das quotas constantes. Este método deve ser aplicado de forma consistente de período para período, a não ser que ocorra uma alteração no modelo de consumo esperado desses benefícios económicos futuros ou potencial de serviço.

3.3.1.6 Perdas por imparidade

Para as perdas por imparidade dos ativos fixos tangíveis deve ser aplicado a Norma de Contabilidade Pública 9 – Imparidade de ativos.

3.3.1.7 Desreconhecimento

Um bem do ativo fixo tangível deve ser desreconhecido:

- a) No momento da alienação, ou
- b) Quando não se esperam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do seu uso ou alienação.

O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um bem do ativo fixo tangível deve ser determinado como a diferença entre o produto líquido da alienação, se existir, e a quantia escriturada do ativo, e deve ser reconhecido nos resultados quando o bem for desreconhecido.

No entanto, se uma entidade, no decurso das suas atividades correntes, vende bens do ativo fixo tangível detidos para arrendamento a terceiros, deve transferir esses ativos para inventários pela sua quantia escriturada quando deixarem de estar arrendados e se tornam disponíveis para venda, sendo o produto da venda reconhecido como rendimento, de acordo com a NCP 13 – Rendimento de Transações com Contraprestação.

A alienação de um bem do ativo fixo tangível pode ocorrer de diversas formas, por exemplo; venda, contrato de locação financeira, transação sem contraprestação. Por forma a determinar a data de alienação do ativo, a entidade deve aplicar os critérios da NCP 13, no caso de venda seguida de locação, a entidade deve aplicar a NCP 7.

Se uma entidade reconhecer o custo da substituição de uma parte do bem do ativo fixo tangível, na quantia escriturada desse bem, deve desreconhecer a quantia escriturada da parte substituída independentemente de esta ter sido depreciada separadamente. Por outro lado, se não for possível determinar a quantia escriturada da parte substituída,

pode usar-se o custo da substituição como um indicador de qual foi o custo da parte substituída à data em que foi adquirida ou construída.

A retribuição a receber pela transmissão de um bem do ativo fixo tangível deve ser reconhecida inicialmente pelo seu justo valor. Se o pagamento for diferido, a retribuição recebida deve ser reconhecida inicialmente pelo equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre a quantia nominal da retribuição e o equivalente ao preço a dinheiro deve ser reconhecida com um juro de acordo com a NCP 13, refletindo o rendimento efetivo sobre a conta a receber.

3.3.2 Ativos Intangíveis

A NCP 3 determina o tratamento contabilístico dos Ativos Intangíveis que satisfaçam a definição de ativo intangível, bem como o seu reconhecimento e mensuração, dos gastos com amortizações e das perdas de imparidade.

A NCP 3 – Ativos Intangíveis deve ser aplicada na contabilização de ativos intangíveis, exceto quanto ao seguinte:

- Ativos intangíveis que estejam dentro do âmbito de uma outra Norma;
- Ativos financeiros, como definido na NCP 18 – Instrumentos Financeiros;
- Reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação de recursos minerais;
- Dispendios com o desenvolvimento e extração de minérios, petróleo, gás natural e recursos similares não renováveis;
- Ativos intangíveis adquiridos numa concentração de atividades empresariais;
- Goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais;
- Poderes e direitos conferidos pela legislação, estatuto, ou meios equivalentes;
- Ativos por impostos diferidos; e
- Ativos intangíveis não correntes classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo para alienação que seja classificado como detido para venda).

Por exemplo a NCP dos AI não se aplica aos seguintes ativos:

- Ativos intangíveis detidos por uma entidade para venda no decurso normal das operações (NCP 12 – Contratos de Construção e NCP 10 – Inventários);
- Locações que estejam no âmbito da NCP 6 – Locações;

- Ativos decorrentes de benefícios de empregados (NCP 19 – Benefícios dos Empregados);
- Ativos financeiros como definidos na NCP 18 – Instrumentos Financeiros.
- O reconhecimento e mensuração de alguns ativos financeiros, que estão cobertos pela NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas, ou pela NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos;
- Reconhecimento e mensuração inicial de ativos de contratos de concessão no âmbito da NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços – Concedente. Porém, a presente Norma aplica-se à mensuração subsequente e divulgações de tais ativos.

3.3.2.1 Natureza dos Ativos Intangíveis

A norma dos AI exige que uma entidade reconheça ativos relativos ao património histórico intangível, desde que satisfaçam a definição e os critérios de reconhecimento de ativos intangíveis. Em caso de não ser possível reconhecer tais ativos, a entidade deve aplicar os requisitos de divulgação previstos na NCP 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras.

Algumas características que podemos apresentar relativamente aos ativos de património histórico intangível, pode ser por vezes o fato da impossibilidade que o seu valor em termos culturais, ambientais, educacionais e históricos seja inteiramente refletido num valor financeiro unicamente baseado num preço de mercado, as obrigações legais e ou estatutárias podem impor proibições ou restrições severas à sua alienação por venda, geralmente são insubstituíveis e o seu valor pode aumentar ao longo do tempo e também pode ser difícil estimar as suas vidas úteis, que em alguns casos podem ser de várias centenas de anos.

Como exemplos de Património Histórico Intangível, podem ser os registos de acontecimentos históricos significativos e direitos de utilização da imagem de uma pessoa pública importante, por exemplo, em selos de correio ou moedas de coleção.

Os ativos intangíveis também podem ser gerados internamente, nomeadamente através de pesquisas e desenvolvimento, como por exemplo na área da saúde, engenharia, etc., podem ser de desenvolvimento interno de softwares, websites, por vezes devido à característica destes AI podem ser geralmente insubstituíveis e o seu valor pode aumentar ao longo do tempo.

Como exemplo de outros ativos intangíveis temos as patentes, os softwares de computadores, direitos de autor (copyrights), Etc.

As entidades que reconheçam AI devem também divulgar a respeito desses ativos, por exemplo: a base de mensuração usada; o método de amortização usado, se existir; a quantia escriturada bruta; a amortização acumulada no final do período, se existir, e uma reconciliação da quantia escriturada no início e no final do período mostrando os respetivos componentes.

3.3.2.2 Reconhecimento

O reconhecimento de um elemento como ativo intangível, exige que uma entidade demonstre que o elemento satisfaz:

- a) A definição de um ativo intangível e
- b) Os critérios de reconhecimento.

Um ativo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se:

- 1) For provável que fluirão para a entidade os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço esperados atribuíveis ao ativo; e
- 2) O custo ou o justo valor do ativo possa ser mensurado com fiabilidade.

Quanto ao reconhecimento de um AI, a NCP n.º 3 no § 21 estabelece que para um item intangível ser reconhecido como ativo é necessário que o item satisfaça a definição AI e os critérios de reconhecimento (ou seja, que é provável que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço). No caso de não satisfazer a definição de AI deve ser reconhecido como gasto no período.

3.3.2.3 Mensuração Inicial

A mensuração inicial de um ativo intangível pode fazer-se através do Custo do Ativo, do Custo Apurado e do Justo Valor.

O custo do ativo é usado para transações com contraprestação, ou seja, o valor que uma entidade paga para adquirir um ativo intangível reflete as expectativas acerca da probabilidade de a entidade poder usufruir dos benefícios económicos futuros ou do potencial de serviço esperado incorporados no ativo.

O custo de um ativo intangível compreende o seu preço de compra, incluindo direitos de importação e impostos não dedutíveis ou reembolsáveis sobre a compra, após dedução

de descontos comerciais e abatimentos e qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para o uso pretendido.

Exemplos de custos diretamente atribuíveis ao valor do ativo intangível:

- Custos dos benefícios dos empregados diretamente decorrentes da colocação do ativo na sua condição de funcionamento;
- Honorários profissionais diretamente decorrentes da colocação do ativo na sua condição de funcionamento; e
- Custos para testar o funcionamento adequado do ativo.

Exemplos de custos não atribuíveis ao valor do ativo intangível:

- Custos para introduzir um novo produto ou serviço;
- Custos para conduzir operação numa nova localização ou com um novo segmento de utilizadores de um serviço;
- Custos administrativos e outras despesas gerais.

O reconhecimento de custos na quantia escriturada de um ativo intangível cessa quando o ativo estiver na condição necessária de ser capaz de operar na forma pretendida pelo órgão de gestão.

O custo apurado é usado para ativos gerados internamente, ou seja, aqueles ativos que surgem no seio da entidade. Para avaliar se um ativo intangível gerado internamente satisfaz os critérios de reconhecimento, uma entidade classifica a geração do ativo numa fase de pesquisa e numa fase de desenvolvimento.

Na fase de pesquisa não deve ser reconhecido qualquer ativo intangível. As despesas em pesquisa devem ser reconhecidas como um gasto quando suportados, dado que uma entidade não pode demonstrar que existe um ativo intangível que gerará prováveis benefícios económicos futuros ou potencial de serviço.

Exemplos:

- Atividades visando a obtenção de novos conhecimentos;
- A procura, avaliação e seleção final de aplicações de resultados de pesquisa ou de outros conhecimentos;

- A formulação, conceção, avaliação e seleção final de possíveis alternativas para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços, novos ou melhorados.

Na fase de desenvolvimento um ativo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se, uma entidade puder demonstrar cumulativamente o seguinte:

- A viabilidade técnica de concluir o ativo intangível para estar disponível para uso ou venda;
- A sua intenção de concluir o ativo intangível e usá-lo ou vendê-lo;
- A sua capacidade de usar ou vender o ativo intangível;
- A forma como o ativo intangível gerará prováveis benefícios económicos futuros ou potencial de serviço;
- A disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento, e para usar ou vender o ativo intangível;
- A sua capacidade de mensurar com fiabilidade os dispêndios atribuíveis ao ativo intangível durante o seu desenvolvimento.

Exemplos:

- A conceção, construção e teste de protótipos e modelos de pré-produção ou de pré-utilização;
- A conceção de ferramentas, utensílios, moldes e suportes, envolvendo nova tecnologia;
- A conceção, construção e teste de uma alternativa escolhida para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços, novos ou melhorados;
- Custos de website e custos de desenvolvimento de software.
- O custo de um ativo intangível gerado internamente, compreende todos os custos diretamente atribuíveis necessários para criar, produzir e preparar o ativo para operar da forma pretendida pelo órgão de gestão.

O justo valor é aplicado para transações sem contraprestação, ou seja, quando uma entidade do setor público transfere para outra entidade ativos intangíveis tais como direitos de aterragem num aeroporto, licenças para operar estações de rádio ou de televisão, licenças ou quotas de importação ou direitos de acesso a outros recursos restritos.

3.3.2.4 Reconhecimento de um gasto

O dispêndio de um item intangível deve ser reconhecido como um gasto quando suportado, a menos que faça parte do custo um ativo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento.

No caso de aquisição de bens, a entidade reconhece os dispêndios como um gasto quando tem o direito de aceder a esses bens. No caso de prestação de serviços, a entidade reconhece os dispêndios como um gasto quando recebe os serviços.

Exemplos de dispêndios que devem ser considerados como um gasto:

- Dispendios com atividades de arranque;
- Dispendios com atividades de formação;
- Dispendios com publicidade e atividades promocionais (incluindo catálogos de encomenda pelo correio e panfletos de informação);
- Dispendios com a realocização ou reorganização de parte ou de toda uma entidade.

3.3.2.5 Mensuração subsequente

Após reconhecimento como ativo, um ativo intangível deve ser registado pelo seu custo, menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, devendo aplicar-se essa política a uma classe inteira de ativos intangíveis.

Em algumas circunstâncias os ativos intangíveis podem ser objeto de revalorização de acordo com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado.

Se um bem do ativo intangível for revalorizado, qualquer amortização acumulada à data da revalorização deve ser tratada de uma das seguintes formas:

- a) Eliminada contra quantia escriturada bruta do ativo, sendo a quantia líquida reexpressa para a quantia revalorizada do ativo; ou
- b) Reexpressa proporcionalmente à alteração na quantia bruta registada do ativo, a fim de que a quantia escriturada do ativo após a revalorização iguale a sua quantia revalorizada.

Se da revalorização do ativo intangível, obtiver um aumento da quantia escriturada, esse aumento deve ser creditado diretamente no património líquido como excedentes de revalorização.

Se da revalorização do ativo intangível, obtiver uma redução da quantia escriturada, essa redução deve ser reconhecida nos resultados.

3.3.2.6 Período e método de amortização

A amortização de um ativo intangível começa quando fica disponível para uso, isto é, quando estiver no local e as condições necessárias para ser capaz de operar da forma pretendida pelo órgão de gestão. A amortização de um ativo intangível cessa, na data que ocorrer primeiro, entre a data em que o ativo for classificado como detido para venda, e a data em que o ativo for desreconhecido.

O gasto de amortização de cada período é reconhecido nos resultados.

A quantia amortizável de um ativo intangível deve ser imputada numa base sistemática ao longo da sua vida útil.

Para determinar a vida útil de um ativo intangível devem ser considerados os seguintes fatores:

- a) O uso esperado do ativo pela entidade e se o ativo pode ser gerido com eficiência por outra equipa de gestão;
- b) Os ciclos de vida típicos do produto do ativo e informação pública sobre estimativas de vida útil de ativos similares que sejam usados de forma semelhante;
- c) Obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;
- d) A estabilidade do setor em que o ativo opera e alterações na procura do mercado para os produtos ou serviços produzidos pelo ativo;
- e) Ações esperadas dos concorrentes ou potenciais concorrentes;
- f) O nível de gastos de manutenção exigido para obter os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço esperados a partir do ativo e a capacidade e intenção da entidade para atingir esse nível;
- g) O período de controlo sobre o ativo e limites legais ou contratuais sobre o uso do ativo, tais como as datas de expiração de locações relacionadas;
- h) Se a vida útil do ativo está dependente da vida útil de outros ativos da entidade.

Existem vários métodos de amortização para imputar a quantia amortizável de um ativo numa base sistemática, durante a sua vida útil estimada. Esses métodos incluem o método das quotas constantes (ou da linha reta), o método das quotas degressivas (ou do saldo decrescente) e o método das unidades de produção.

A presente norma recomenda que o método mais adequado às Administrações Públicas é, em regra, o método das quotas constantes. Este método deve ser aplicado de forma consistente de período para período, a não ser que ocorra uma alteração no modelo de consumo esperado desses benefícios económicos futuros ou potencial de serviço.

3.3.2.7 Perdas por imparidade

Para as perdas por imparidade dos ativos intangíveis deve ser aplicado a Norma de Contabilidade Pública 9 – Imparidade de ativos.

3.3.2.8 Desreconhecimento

Um ativo intangível deve ser desreconhecido:

- a) No momento da alienação, ou
- b) Quando não se esperam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do seu uso ou alienação.

O ganho ou perda decorrente do desconhecimento de um ativo intangível deve ser determinado como a diferença entre o produto líquido da alienação, se existir, e a quantia escriturada do ativo, e deve ser reconhecido nos resultados quando o ativo for desconhecido.

A alienação de um ativo intangível pode ocorrer de diversas formas, por exemplo; venda, contrato de locação financeira, transação sem contraprestação. Por forma a determinar a data de alienação do ativo, a entidade deve aplicar os critérios da NCP 13. No caso de venda seguida de locação, a entidade deve aplicar a NCP 6.

Se uma entidade reconhecer o custo da substituição de uma parte do bem do ativo intangível, na quantia escriturada desse bem, deve desreconhecer a quantia escriturada da parte substituída.

Por outro lado, se não for possível determinar a quantia escriturada da parte substituída, pode usar-se o custo da substituição como um indicador de qual foi o custo da parte substituída à data em que foi adquirida ou gerada internamente.

A retribuição a receber pela transmissão de um bem do ativo intangível, deve ser reconhecida inicialmente pelo seu justo valor. Se o pagamento for diferido, a retribuição recebida deve ser reconhecida inicialmente pelo equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre a quantia nominal da retribuição e o equivalente ao preço a dinheiro

deve ser reconhecida como um juro de acordo com a NCP 13, refletindo o rendimento efetivo sobre a conta a receber.

3.3.3 Propriedades de Investimento

A NCP 8 Propriedade de Investimento (PI), tem por objetivo prescrever o tratamento contabilístico de propriedades de investimento e respetivos requisitos de divulgação.

Aplica-se na contabilização de propriedades de investimento incluindo quanto à mensuração nas demonstrações financeiras de um locatário dos interesses em propriedades de investimento detidos segundo uma locação financeira, e à mensuração nas demonstrações financeiras de um locador de propriedades de investimento disponibilizadas a um locatário numa locação operacional.

A NCP 1 exige que seja divulgada no modelo de notas explicativas (anexo) às demonstrações financeiras, em cumprimento da nota 8, informação complementar àquela que é divulgada segundo a nota 6 – Locações, exigindo divulgações específicas de acordo com cada um dos modelos de mensuração admitidos (justo valor ou custo) para propriedades de investimento.

A NCP 8 teve por base a IPSAS 16 - *Investment Property*, e está alinhada com a Norma Contabilística e de Relato Financeiro 11 – Propriedades de Investimento (NCRF 11) do SNC.

De referir que esta norma não se aplica a:

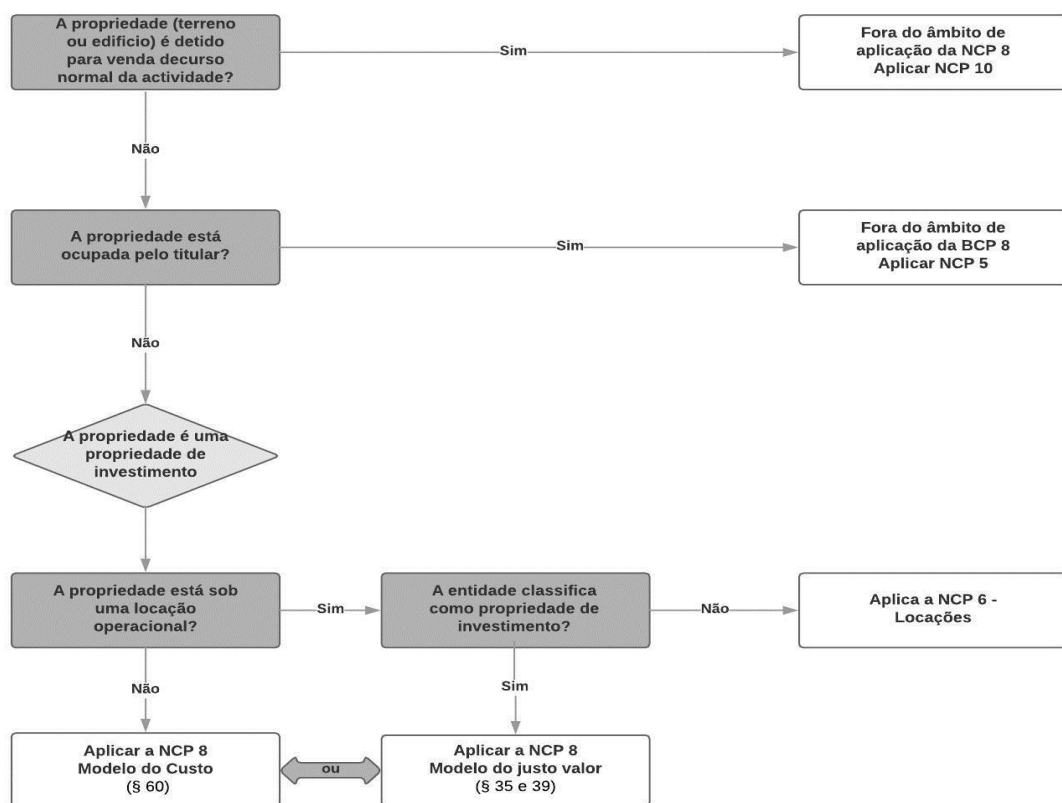
- a) Matérias cobertas pela NCP 6 Locações;
- b) Ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola; e
- c) Direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não renováveis similares.

As propriedades de investimento são imóveis, terrenos ou edifícios, ou partes de ambos, detidos por uma entidade pública para obtenção de rendas e/ou valorização de capital, gerando fluxos de caixa independentes dos outros ativos detidos por uma entidade. No entanto, se utiliza o imóvel na produção ou no fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos, ou ainda se o vender no decurso da atividade normal da entidade, este não poderá ser qualificado como propriedade de investimento.

O tratamento contabilístico de um imóvel deve ser efetuado por recurso a distintas normas, dependendo do uso que lhe é dado pela entidade.

Nos parágrafos 7 a 13 encontramos os requisitos para proceder ao necessário julgamento, no sentido de determinar se uma propriedade se considera propriedade de investimento.

Já relativamente às demonstrações financeiras consolidadas, quando uma entidade do grupo público detém uma propriedade de investimento em que o locatário é outra entidade do grupo público, a propriedade não se considera propriedade de investimento porque, na perspetiva do grupo público, a propriedade está ocupada pelo titular, sem prejuízo de nas demonstrações financeiras separadas¹¹ ou individuais essa propriedade estar contabilizada como propriedade de investimento.



Fonte: Adaptado de Faria, A. (2018)

Figura 3.2 – Determinação da norma a aplicar aos imóveis

3.3.3.1 Reconhecimento

Os parágrafos 14 a 31 tratam do reconhecimento de propriedades de investimento e da mensuração inicial.

¹¹ As demonstrações financeiras separadas são as demonstrações financeiras da entidade que também está obrigada a apresentar demonstrações financeiras consolidadas.

A Norma na perspectiva do reconhecimento estipula que uma propriedade de investimento deve ser reconhecida como ativo quando estiverem satisfeitos os seguintes critérios:

- a) É provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço; e
- b) O custo ou o justo valor do ativo possa ser mensurado com fiabilidade.

O primeiro critério é geralmente verificado quando os riscos e vantagens associados ao ativo passaram para a entidade.

O segundo critério de reconhecimento é satisfeito geralmente com rapidez porque a transação com contraprestação que evidencia a compra do ativo identifica o seu custo. Porém, em determinadas circunstâncias, uma propriedade de investimento pode ser adquirida sem custo ou a um custo simbólico. Nestes casos, o custo da propriedade de investimento na data de aquisição é o seu justo valor, conforme abaixo melhor se concretizará.

Segundo o princípio do reconhecimento acima descrito, uma entidade deve reconhecer na quantia escriturada de uma propriedade de investimento o custo de substituição de uma parte da propriedade de investimento existente no momento em que o custo é suportado (as paredes interiores podem ser substituições das paredes originais), se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos. A quantia escriturada das partes que são substituídas deve ser desreconhecida segundo as disposições de desreconhecimento da NCP 8.

Relativamente à mensuração inicial (ou mensuração no reconhecimento), as propriedades de investimento devem ser inicialmente mensuradas do seguinte modo:

- Transação com contraprestação – custo de aquisição;
- Transação sem contraprestação – justo valor (exceto imóveis – VPT);
- Troca de ativos em que não se conseguiu determinar o justo valor do ativo cedido e do ativo recebido – o custo do ativo adquirido deve ser mensurado pela quantia escriturada do ativo cedido.

O custo de aquisição de uma propriedade de investimento compreende o seu preço de compra e quaisquer dispêndios que lhe sejam diretamente atribuíveis. Estes dispêndios incluem, por exemplo, honorários profissionais por serviços legais, impostos de transferência da propriedade e outros custos de transação.

Se o pagamento da propriedade de investimento for diferido, o seu custo é o equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre esta quantia e os pagamentos totais deve ser reconhecida como gasto de juros durante o período de crédito.

Ao custo das propriedades de investimento não pode sere acrescido, o custos de arranque, a menos que sejam necessários para colocar a propriedade na condição necessária para ser capaz de operar da maneira pretendida pelo órgão de gestão, as perdas operacionais iniciais suportadas antes da propriedade de investimento atingir o nível planeado de ocupação; ou as quantias anormais de materiais, mão-de-obra ou de outros custos desperdiçados que tenham sido suportadas na construção ou desenvolvimento da propriedade.

Os parágrafos 29 a 30 referem-se à mensuração inicial de uma propriedade de investimento quando esta é adquirida por troca de um ativo ou ativos não monetários, ou de uma combinação de ativos monetários e não monetários, em que a regra é a mensuração ao justo valor do ativo cedido, quando conhecido.

3.3.3.2 Mensuração subsequente

A mensuração subsequente (ou mensuração após o reconhecimento) é tratada nos parágrafos 32 a 60 da NCP 8, destacando-se o número significativo de disposições relativas ao modelo de justo valor.

Exceto para as locações operacionais em que foi decidido qualificá-las como propriedades de investimento, em que é obrigatório a utilização do modelo do justo valor na mensuração subsequente, uma entidade deve escolher como sua política contabilística ou o modelo do justo valor ou o modelo do custo, devendo aplicar essa política a todas as suas propriedades de investimento.

A NCP 2 - Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros, dispõe que só deve ser feita uma alteração voluntária numa política contabilística se a alteração vier a resultar numa apresentação mais relevante e fiável dos efeitos das transações, outros acontecimentos ou condições nas demonstrações financeiras da entidade. É altamente improvável que uma alteração do modelo do justo valor para o modelo do custo resulte numa apresentação mais relevante, significando isto que a adoção do modelo do justo valor raramente poderá ser reversível pela entidade pública.

3.3.3.3 Alterações de uso

A NCP 8 prevê que quando existir uma alteração no uso de uma propriedade de investimento possa existir um ganho ou uma perda em função do modelo de mensuração aplicado antes e depois do momento em que ocorreu a alteração no uso.

Enquanto o uso não for efetivamente alterado, a propriedade deve manter a sua anterior classificação.

3.3.3.4 Transferências

As transferências para, ou de propriedades de investimento devem ser feitas quando, e apenas quando, existir uma alteração no uso, evidenciada por:

- a. Começo da ocupação pelo titular – no caso de uma transferência de propriedade de investimento para propriedade ocupada pelo titular;
- b. Começo do desenvolvimento com o objetivo de venda – no caso de uma transferência de propriedade de investimento para inventários;
- c. Fim da ocupação pelo titular – no caso de uma transferência de propriedade ocupada pelo titular para propriedade de investimento; ou,
- d. Começo de uma locação operacional (numa base comercial) – no caso de uma transferência de inventários para propriedade de investimento.

Os efeitos contabilísticos destas transferências diferem quando a política de mensuração subsequente for o modelo do custo ou o modelo do justo valor, conforme parágrafos 66 a 71 da NCP 8.

Assim, quando uma entidade usar o modelo do custo, as transferências entre propriedades de investimento, propriedade ocupada pelo titular e inventários não alteram a quantia escriturada da propriedade transferida e não alteram o custo da propriedade para efeito de mensuração ou divulgação.

No caso de transferência de uma propriedade de investimento registrada pelo justo valor para propriedade ocupada pelo titular ou para inventários, o custo da propriedade para contabilização subsequente segundo a NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis ou a NCP 10 - Inventários, respetivamente, deve ser o seu justo valor à data da alteração do uso.

A próxima tabela descreve como deve ser feita a mensuração dos bens no caso de alteração de normativo. Tanto no caso de Propriedades de Investimento, vice-versa,

como no caso de alteração a nível de Propriedades de Investimento para Inventários, o caso inverso também é apresentado.

Tabela 3.3 – Mensuração na transferência de normativo

Transferências		Mensuração	
De:	Para:	Modelo do justo valor	Modelo do custo
Propriedade de Investimento	Ativo Fixo Tangível	Determina-se o justo valor na data de alteração do uso e esse será o valor de custo para efeitos da aplicação da NCP 5; No momento em que se determina o justo valor, qualquer diferença entre o justo valor e a quantia escriturada é reconhecida em resultados.	Não altera a quantia escriturada da propriedade. Portanto, não altera o custo da propriedade para efeitos de mensuração ou divulgação
Ativo Fixo Tangível	Propriedade de Investimento	Deve aplicar a NCP 5 até à data de alteração do uso (até esse momento continua a depreciação e a reconhecer eventuais perdas por imparidade), e a diferença para o justo valor nessa data é tratada de acordo com a NCP 5: Se aumenta a quantia escriturada – tratar como uma revalorização de ativo; Se diminui a quantia escriturada – reconhecer em resultados	
Propriedade de Investimento	Inventários	Determina-se o justo valor na data de alteração do uso e esse será o valor de custo para efeitos da aplicação da NCP 10; No momento em que se determina o justo valor, qualquer diferença entre o justo valor e a quantia escriturada é reconhecida em resultados	
Inventários	Propriedade de Investimento	Determina-se o justo valor na data de alteração do uso e esse será o valor para efeitos de aplicação da NCP 8, pressupondo que será mensurada ao justo valor; Qualquer diferença entre o justo valor da propriedade nessa data e a sua anterior quantia escriturada é reconhecida em resultados	

Fonte: Faria, A. (2018)

3.3.4 Provisões, Ativos Contingente e Passivos Contingentes

A NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, tem por objetivo definir provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, e identificar as circunstâncias em que as provisões devem ser reconhecidas e como devem ser mensuradas.

A NCP 1 exige que seja divulgada informação acerca de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes em notas explicativas às demonstrações financeiras,

mais precisamente a nota 15, para permitir que os utilizadores compreendam a sua natureza, oportunidade e quantia.

A NCP 15 teve por base a IPSAS 19 - Provisions, contingent liabilities and contingent assets, e está alinhada com a NCRF 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes do SNC.

É de destacar que esta norma não se aplica a:

- a) Provisões e passivos contingentes provenientes de benefícios sociais proporcionados por uma entidade, pelos quais não receba retribuição que seja aproximadamente igual ao valor dos bens e serviços que presta como contrapartida direta dos beneficiários desses serviços;
- b) Contratos executórios, exceto quando o contrato seja oneroso, sujeito a outras disposições de outras alíneas deste parágrafo;
- c) Contratos de seguro no âmbito das normas internacionais ou nacionais de contabilidade relevantes que tratem de contratos de seguro;
- d) Que estejam cobertos por uma outra NCP;
- e) Originados em impostos sobre o rendimento ou equivalentes a impostos sobre o rendimento; e
- f) Benefícios de empregados, exceto benefícios de cessação de emprego que surjam em consequência de uma reestruturação, conforme tratado na NCP 15.

3.3.4.1 Provisões e outros passivos

As provisões podem ser distinguidas de outros passivos, tais como contas a pagar e acréscimos, porque há incerteza acerca do momento ou da quantia dos exfluxos futuros exigidos para a extinção da obrigação. Por oposição:

- a) As contas a pagar são responsabilidades para pagar bens ou serviços que tenham sido recebidos ou fornecidos e tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor (e incluem pagamentos relativos a benefícios sociais quando existam acordos formais para quantias específicas);
- b) Acréscimos são responsabilidades para pagar bens ou serviços que tenham sido recebidos ou fornecidos, mas não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo quantias devidas a empregados (por exemplo, quantias relacionadas com férias a pagar). Ainda que, algumas vezes,

seja necessário estimar a quantia ou momento dos acréscimos, a incerteza é muito menor do que nas provisões.

3.3.4.2 Relação entre provisões e passivos contingentes

Regra geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas quanto ao momento ou à quantia. Porém, no âmbito da NCP 15, o termo "contingente" é usado para passivos e ativos que não são reconhecidos porque a sua existência só será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos, não totalmente controlados pela entidade. Além disso, o termo "passivo contingente" é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.

É então importante distinguir:

- a) Provisões - que são reconhecidas como passivos (presumindo que a respetiva quantia pode ser fiavelmente estimada) porque são obrigações presentes e é provável que seja exigido um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para pagar essas obrigações; e
- b) Passivos contingentes - que não são reconhecidos como passivos porque são:
 - i. Obrigações possíveis, que carecem de confirmação se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço; ou
 - ii. Obrigações presentes, que não satisfazem os critérios de reconhecimento da NCP 15 (por isso não são reconhecidos sob a forma de provisão), quer porque não é provável que seja exigido um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para extinguir a obrigação, quer porque não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação.

3.3.4.3 Reconhecimento

3.3.4.3.1 Provisões

Uma provisão deve ser reconhecida quando, cumulativamente:

- a) Uma entidade tem uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;
- b) É provável que seja exigido um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para pagar essa obrigação;

c) Pode ser feita uma estimativa fiável da quantia dessa obrigação.

Os parágrafos 17 a 27 concretizam o que se deve entender por obrigação presente, acontecimento passado, provável exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço e estimativa fiável da obrigação.

3.3.4.3.2 Passivos contingentes

Uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente, deve apenas divulgá-lo, exceto se for remota a possibilidade de um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço, caso em que nem sequer ocorre divulgação.

É importante mencionar que a NCP 26 - Contabilidade e Relato Orçamental, refere no seu paragrafo 38, relativamente as contas da classe zero, que a conta 09 destina-se ao registo contabilístico de passivos contingentes, em que as subcontas da 091 - Passivos contingentes creditam-se de acordo com a natureza das operações suscetíveis de gerarem estas responsabilidades por contrapartida da conta refletida 0991 - Passivos contingentes no momento do reconhecimento desses passivos, assim como pelos respetivos reforços. As subcontas da 091 - Passivos contingentes debitam -se por contrapartida da conta refletida 0991 - Passivos contingentes pela sua reversão. Mensalmente devem ser avaliados os factos e as circunstâncias que podem conduzir ao reconhecimento, reforço ou reversão dos passivos contingentes.

3.3.4.3.3 Ativos contingentes

Uma entidade não deve reconhecer um ativo contingente, devendo ser divulgado quando seja provável um influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço.

Os ativos contingentes surgem geralmente de acontecimentos não planeados ou inesperados que não estão totalmente sob o controlo da entidade e dão origem à possibilidade de um influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço para a entidade. Um exemplo é uma reclamação que uma entidade está a fazer através de um processo judicial, quando o desfecho é incerto.

Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações financeiras porque isso poderia resultar no reconhecimento de rendimentos que poderão nunca ser realizados. Porém, quando a realização do rendimento seja praticamente certa, então os ativos relacionados não são ativos contingentes e o seu reconhecimento é apropriado.

Os ativos contingentes devem ser avaliados continuamente para assegurar que os desenvolvimentos são apropriadamente refletidos nas demonstrações financeiras. Se se tornar praticamente certo que um influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço ocorrerá e o valor do ativo pode ser mensurado com fiabilidade, o ativo e o rendimento relacionado devem ser reconhecidos nas demonstrações financeiras do período em que a alteração ocorre. Se se tornar provável um influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço, a entidade deve divulgar um ativo contingente.

A NCP 1 exige que seja divulgada informação acerca de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes em notas explicativas às demonstrações financeiras, mais precisamente a nota 15, para permitir que os utilizadores compreendam a sua natureza, oportunidade e quantia.

3.3.4.4 Mensuração

A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para extinguir a obrigação presente à data de relato, podendo essa melhor estimativa consistir, por exemplo, num valor esperado em que se associam probabilidades de ocorrência a quantias monetárias.

A melhor estimativa do dispêndio exigido para extinguir a obrigação presente é a quantia que uma entidade racionalmente pagaria para extinguir a obrigação à data de relato ou para a transferir para um terceiro nessa data.

3.3.4.4.1 Valor presente

Quando o efeito do valor temporal do dinheiro é materialmente relevante, a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se espera serem necessários para extinguir a obrigação.

Por força do valor temporal do dinheiro, as provisões relacionadas com exfluxos de caixa que surjam logo após a data de relato são mais onerosas do que aquelas em que os exfluxos de caixa da mesma quantia surjam mais tarde. Por isso, quando o efeito é material, as provisões devem ser descontadas.

Quando uma provisão for descontada durante um período de vários anos, o valor presente da provisão aumentará em cada ano à medida que a provisão mais se aproximar do momento esperado da extinção.

A NCP 15 exige a divulgação do aumento, durante o período, na quantia descontada decorrente da passagem do tempo.

A taxa de desconto deve ser uma taxa antes de impostos que reflita simultaneamente avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e os riscos específicos do passivo em questão. A taxa de desconto não deve refletir riscos para os quais tenham sido ajustadas estimativas de fluxos de caixa futuros.

Quando forem utilizadas quantias descontadas, a quantia escriturada de uma provisão aumenta em cada período para refletir a passagem do tempo. Este aumento é reconhecido como um gasto de juros.

As provisões devem ser revistas em cada data de relato e ajustadas para refletirem a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que é necessário um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para extinguir a obrigação, a provisão deve ser revertida.

3.3.4.5 Utilização de provisões

Uma provisão apenas deve ser utilizada para dispêndios relativamente aos quais foi originalmente reconhecida.

Apenas os dispêndios que se relacionem com a provisão original são compensados contra a mesma. Compensar dispêndios contra uma provisão que foi originalmente reconhecida para uma outra finalidade ocultaria o impacto de dois acontecimentos diferentes.

A partir do parágrafo 63 da NCP 15 são tratados os aspetos específicos dos contratos onerosos e das reestruturações.

3.3.4.6 Árvore de Decisão

A próxima figura que é apresentada, representa uma árvore de decisão, que se destina a apoiar o preparador da informação financeira no tratamento de um evento desfavorável para a respetiva entidade pública nos termos da NCP 15 (Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes), será que se deve reconhecer uma provisão ou divulgar no anexo às demonstrações financeiras um passivo contingente.



Fonte: Adaptado de Faria, A. (2017)

Figura 3.3 – Árvore de decisão no tratamento da norma

3.3.4.7 Divulgações

As divulgações no Anexo têm como objetivo melhorar a compreensão da informação que é apresentada na face das demonstrações financeiras (balanço, demonstração dos resultados, demonstração das alterações no património líquido e demonstração dos fluxos de caixa), completando-as com informação não quantitativa, permitindo uma análise do desempenho da entidade que não seria possível só com a informação financeira.

A NCP 1 prescreve na nota 15 do modelo de notas explicativas às demonstrações financeiras as divulgações relativas às Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

No ponto 15.1 é elencada a informação que deve ser divulgada, para cada classe de provisões.

Na próxima figura é apresentada a sugestão do Manual de Implementação (CNC, 2017)

Rubricas (1)	Quantia escriturada inicial (2)	Aumentos				Diminuições				Quantia escriturada final 11=(2)+(6)- (10)
		Reforços (3)	Aumentos da quantia descontada (4)	Outros aumentos (5)	Total aumentos (6)=(3)+(4)+(5)	Utilizações (7)	Reversões (8)	Outras diminuições (9)	Total diminuições (10)=(7)+(8)+(9)	
Impostos, contribuições e taxas										
Garantias a clientes										
Processos judiciais em curso										
Acidentes de trabalho e doenças profissionais										
Matérias ambientais										
Contratos onerosos										
Reestruturação e reorganização										
Outras provisões										
Total										

Fonte: Adaptado do MI do SNC-AP (2017)

Figura 3.4 – Registo das Provisões

Além do quadro que antecede (nota 15.2), deverá ainda ser divulgado para cada provisão significativa¹² a seguinte informação:

- Descrição breve da natureza da obrigação e o momento esperado de quaisquer exfluxos de benefícios económicos esperados ou de potencial de serviço;
- Indicação das incertezas acerca da quantia ou momento desses exfluxos. Quando for necessário prestar tal informação, a entidade deve divulgar os principais pressupostos assumidos respeitantes aos acontecimentos futuros;
- A quantia de qualquer reembolso esperado, indicando a quantia de qualquer ativo que tenha sido reconhecido relativamente ao mesmo.

Relativamente aos passivos contingentes, a não ser que a possibilidade de exfluxo seja remota, uma entidade deve divulgar para cada classe de passivos contingentes à data de relato, a natureza desses passivos contingentes e as quantias associadas aos mesmos.

Já os ativos contingentes, e quando for muito provável que haja um influxo de benefícios económicos ou de potencial de serviço, a entidade deve fazer uma breve descrição da natureza desses ativos contingentes e as quantias associadas aos mesmos.

¹² Provisão de elevado valor ou de impacto significativo no desempenho da Entidade Pública

Capítulo IV – Metodologia

Para Vilelas (2009) a metodologia é o meio de se referenciar as fases e os procedimentos que se seguem numa determinada investigação, é o fio condutor pelo qual várias hipóteses são avaliadas.

De acordo com Gil (1985), investigação pode ser definido como um processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico de forma a descobrir as respostas para problemas por meio de uso de procedimentos científicos.

Selltiz (1974), refere que cada investigador tem que criar o seu método de investigação, que varia com o objetivo do mesmo, após serem identificadas as perguntas que deverão ter uma resposta durante a investigação.

Notoriamente, não existe um método mais eficaz ou menos eficaz, o que se deve fazer é procurar um ajuste entre o método, o objetivo e as condições em que a investigação está a ser feita (Yin, 1990).

Para Yin (2005), o estudo de caso é geralmente organizado em torno de um pequeno número de questões que se referem ao “como” e ao “porquê” da investigação. É provável que questões como essas estimulem, também, o uso de experiências e investigações históricas. Refere, ainda, que é o método de investigação mais apropriado a questões de pesquisa sobre o “como” e o “porquê” e a situações em que o investigador pretenda analisar fenómenos contemporâneos e que não exerça controlo sobre os fenómenos estudados. Esta despectiva é defendida por, Dubois e Gadde (2002), que consideram que a interação entre o fenómeno e o seu contexto é melhor apreendida através da realização de estudos de casos.

Segundo Yin (1990) estudo de caso é indicado para questões sobre eventos atuais, sobre os quais o investigador tem pouco ou nenhum controle. Ainda que ele não produza conclusões generalizadas para toda a população, permite verificar a adequação de conceitos, expandindo e confirmando teorias que podem servir de referência para estudos futuros.

Ainda para Yin (1990) existem três características principais para delinear um estudo de caso:

- 1) Os dados são obtidos para que seja permitido caracterizar, explicar e comparar com outros estudos;

- 2) O investigador deve-se colocar numa posição de obtenção de conhecimentos;
- 3) O investigador deve ter capacidade de absorver, interpretar e reunir o maior número de aspetos na investigação do caso.

Face ao exposto anteriormente e com base nos autores citados e às questões de pesquisa, a natureza do fenómeno e o enquadramento teórico que serviu de base a esta investigação, vai-se optar como metodologia de investigação neste trabalho pela realização de um estudo de caso, de carácter qualitativa, uma vez que o tipo de questão de investigação no entendimento do “como” e do “porquê”, mais concretamente:

- a) Porque é que se decidiu fazer a transição do POCAL para o SNC-AP?
- b) Como é feita a transição de algumas normas contabilísticas para o novo normativo?

- Não existe qualquer controlo por parte do investigador em relação ao comportamento dos fenómenos;

- E os fenómenos que afetam o objeto de estudo são recentes, porque é um tema do qual, ainda, não existe investigação suficiente.

Dada a abrangência do tema, optámos por tratar apenas quatro normas ao longo desta dissertação, nomeadamente as normas: Ativos Fixos Tangíveis; Ativos Intangíveis; Propriedades de Investimento e a norma das Provisões; Passivos Contingentes e Ativos Contingente.

Capítulo V – Impacto da transição do POCAL para SNC-AP: Alguns Aspectos

5.1 Aplicação pela primeira vez do SNC-AP

Segundo o MI (2017), as entidades públicas sujeitas ao SNC-AP terão de preparar o balanço de abertura relativo ao exercício do ano da implementação de acordo com o novo normativo, o que implica um conjunto de ajustamentos ao último balanço preparado de acordo com os anteriores normativos de contabilidade pública. Em relação às Empresas Públicas Reclassificadas (EPR) que transitam do SNC para o SNC-AP, estima-se que os ajustamentos de transição não sejam significativos, dada a consistência destes dois modelos contabilísticos ao nível da contabilidade financeira. As entidades acima referidas também terão de preparar a abertura da contabilidade orçamental no respeito dos requisitos constantes da NCP 26 e do MI (CNC, 2016)

Ainda seguindo as recomendações MI (2017), para a transição de ter-se em atenção o que está redigido no artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, as indicações do Manual de Implementação, referido no artigo 12.º do mesmo Decreto-Lei, a IPSAS 33 – Primeira adoção das IPSAS, por força do disposto no artigo 13.º, relativo à integração de lacunas, bem como o preâmbulo da portaria n.º 189/2016, de 14 de julho, no que respeita às vidas úteis dos bens do ativo fixo tangível (exceto edifícios e outras construções).

Fica ao cuidado de todas as entidades públicas assegurar as condições de transição para o novo normativo. Segundo Rosa (2017), as entidades públicas que adotam o SNC -AP pela primeira vez devem: reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento é exigido pelas normas de contabilidade pública; reconhecer itens como ativos apenas se os mesmos forem permitidos pelas normas de contabilidade pública; reclassificar itens que foram reconhecidos de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade Pública, ou planos setoriais, numa categoria, mas de acordo com as normas de contabilidade pública pertencem a outra categoria; e aplicar as normas de contabilidade pública na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.

Os n.ºs 3 e 4 estabelecem que os ajustamentos resultantes da mudança das políticas contabilísticas que se verifiquem devem ser reconhecidos no saldo de resultados transitados no período em que os itens são reconhecidos e mensurados e as entidades públicas devem reconhecer ainda os correspondentes ajustamentos no período comparativo anterior.

5.2 Apresentação e divulgações

No ano da transição, existem um conjunto de divulgações que necessitam de ser feitas. Segundo a NCP 1 no primeiro período de relato (nos períodos posteriores não é necessário) em que a entidade aplica pela primeira vez o SNC-AP, deve ser feita as seguintes divulgação: (a) forma como a transição dos normativos anteriores para as NCP afetou a posição financeira e o desempenho financeiro e os fluxos de caixa relatados; (b) Reconciliação do património líquido relatado segundo os normativos anteriores com o património líquido segundo as NCP, entre a data de transição para as NCP e o final do último período apresentado nas mais recentes demonstrações financeiras anuais, elaboradas segundo os normativos anteriores; (c) reconciliação do resultado relatado segundo os normativos anteriores, relativo ao último período das mais recentes demonstrações financeiras anuais, com o resultado segundo as NCP relativo ao mesmo período; (d) reconhecimento ou reversão, pela primeira vez, de perdas por imparidade ao preparar o balanço de abertura de acordo com as NCP (divulgações que, de acordo com o ponto 9 do modelo de notas previsto na NCP 1, seriam exigidas se o reconhecimento dessas perdas por imparidade ou reversões tivesse ocorrido no período que começa na data de transição para as NCP); (e) distinção, nas reconciliações das alíneas (b) e (c), entre correção de erros cometidos em períodos anteriores e alterações às políticas contabilísticas segundo os normativos anteriores (se aplicável); e (f) se as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCP são (ou não são) as primeiras demonstrações financeiras apresentadas. (Rosa, 2017)

5.3 Primeiras demonstrações financeiras

Ao contrário do que foi exigido na transição de POC para o SNC, na transição para SNC-AP, não existe a obrigação de reexpressar o comparativo de acordo com o SNC-AP. Esta opção de não obrigar as entidades a reexpressar o comparativo, assim faz com que a comparabilidade no ano da transição seja perdida, sendo a mesma retomada com as demonstrações financeiras no ano seguinte. Esta opção de não reexpressar o comparativo, está prevista na IPSAS 33 – First-Time Adoption of Accrual Basis, que a CNC entendeu integrar na transição para o SNC-AP, sendo a justificação baseada numa análise de custo benefício, em que o custo de preparar essa informação seria superior ao benefício de se ter a informação comparável.

Inicialmente, com a publicação do Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro, a adoção do SNC-AP foi prorrogada por um ano, sendo assim aplicável a partir de 1 de janeiro de 2018, mas posteriormente saiu uma circular do Gabinete de Sua Excelência o Senhor Secretário de Estado das Autarquias Locais, que prorrogou a adoção do SNC-AP nas administrações locais para 1 de janeiro de 2019.

O MI, permite que na transição para as NCP uma entidade possa escolher a mensuração ao justo valor, considerando esse justo valor como custo considerado, quando não estiver disponível o custo de aquisição nos seguintes ativos ou passivos:

- a) Inventários NCP 10;
- b) Propriedades de investimento, se a entidade escolher o modelo do custo previsto na NCP 8);
- c) Ativos fixos tangíveis NCP 5;
- d) Ativos intangíveis, que não aqueles gerados internamente e que cumpram:
 - i. Os critérios de reconhecimento previstos na NCP 3, exceto quanto à mensuração do custo com fiabilidade;
 - ii. Os critérios associados à existência de um mercado ativo que proporcione informação para a determinação do justo valor.
- e) Instrumentos financeiros NCP 18;
- f) Ativos de concessão de serviços NCP 4.

Contudo, mesmo existindo informação fiável sobre o custo, os prédios rústicos ou urbanos devem ficar mensurados na transição para o SNC-AP pelo seu Valor Patrimonial Tributário (VPT). O VPT constitui um modelo de avaliação de prédios que se considera proporcionar informação que cumpre as características qualitativas da informação financeira previstas na EC.

No que concerne às entidades de menor dimensão e risco orçamental abrangidas pelo regime simplificado previsto no artigo 5º do Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro, aplicarão os mesmos princípios que as entidades do regime geral na transição para o SNC-AP, nos termos acima expostos.

As entidades públicas também terão de efetuar ajustamentos de transição ao nível da Contabilidade orçamental, respeitando os requisitos emanados no MI, bem como na NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental.

5.4 A Transição para o SNC-AP

Como já referido anteriormente, para que possa ser feita uma transição adequada de normativo, terão que ser criadas as condições necessárias pelas autarquias. Esse processo de transição passa por a apresentação de um balanço de abertura de acordo com as regras do novo normativo. Esses ajustes passam naturalmente por reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento é exigido pelas normas de contabilidade pública, reconhecer como ativos apenas os itens que forem permitidos pelas normas de contabilidade pública, reclassificar itens que foram reconhecidos numa categoria, mas de acordo com as normas de contabilidade pública pertencem a outra categoria e também aplicar as normas de contabilidade pública na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos. Estas são obrigações persistas no Artigo 14.º, do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

De referir que todos os ajustamentos resultantes da mudança das políticas contabilísticas devem ser reconhecidos no saldo de resultados transitados no período em que os itens são reconhecidos e mensurados.

Neste processo de transição, as entidades deverão seguir o MI, referido no Artigo 12.º, do Decreto-Lei¹³, enunciado anteriormente, e relativamente à integração de lacunas, deve ser seguida a IPSAS 33 - First-time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards¹⁴.

De acordo com o analisado anteriormente de seguida são apresentados os principais ajustamentos ao nível das normas apresentadas que poderão ser necessários este processo de transição:

a) Ativos Fixos Tangíveis

As Autarquias que ainda não tenham inventariado todos os ativos que devam ser reconhecidos têm de, na transição, reconhecer e mensurar esses ativos. Existem Autarquias que ainda não reconheceram no seu balanço alguns bens, em especial os do domínio público. A mensuração desses ativos deve seguir as disposições da NCP 5 para bens adquiridos sem contraprestação, ou seja: para os imóveis, o valor patrimonial tributário e para outros bens o custo do bem recebido, ou na falta deste, o respetivo

¹³ Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro

¹⁴ <https://www.ifac.org/publications-resources/international-public-sector-accounting-standard-33>

valor de mercado. Pensamos que sendo um ponto de partida, estes critérios podem não ser suficientes face às especificidades de alguns bens do domínio público, pelo que é desejável que o manual de implementação contenha algumas indicações sobre esta questão.

Quanto ao tema abordado da possível depreciação por componentes, poderá aproveitar-se a transição para aplicar essa metodologia. Se tal acontecer haverá que atribuir valores às componentes e ajustar as depreciações acumuladas por contrapartida de resultados transitados e passar a depreciar cada componente de acordo com vida útil remanescente atribuída.

b) Ativos Intangíveis

Nesta classe de ativos devem ser desreconhecidas as despesas de instalação. Quanto às despesas de investigação e desenvolvimento, há que analisar cada projeto para concluir se se encontram ainda em fase de investigação, os quais devem ser totalmente desreconhecidos, ou se se encontram já na fase de desenvolvimento de novos produtos ou processos. Se assim for, deve-se testar se satisfazem todos os requisitos de reconhecimento e, em caso afirmativo, manter o seu reconhecimento como ativo intangível. Do conhecimento que temos das imobilizações incorpóreas constantes dos Balanços das Autarquias, cremos que poucas poderão ser mantidas como ativos intangíveis.

c) Propriedades de Investimento

Todos os terrenos e edifícios que não sejam ocupados pelos serviços da Autarquia ou detidos para venda – incluindo os que ainda não tenham uso definido – devem ser reclassificados como propriedades de investimento.

Quanto à sua mensuração, as Autarquias podem optar por manter o modelo do custo, não havendo qualquer ajustamento de valor a fazer. Caso optem pelo novo modelo de mensuração contemplado na NCP 8, o modelo do justo valor, situação que só deve ocorrer se este for determinável com fiabilidade, devem fixar esse valor recorrendo a peritos ou utilizando outros procedimentos que não ponham em causa a objetividade e fiabilidade das quantias determinadas.

d) Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

As quantias escrituradas como provisões (para créditos de cobrança duvidosa e para depreciação de existências) que na verdade são ajustamentos de valores de ativos devem ser reclassificadas para perdas por imparidade.

Relativamente às provisões para riscos e encargos, as Autarquias devem proceder a uma análise cuidadosa dos processos em contencioso, recorrendo aos seus juristas e, assim, reavaliar as quantias escrituradas em provisões e reconhecer outras obrigações presentes que satisfaçam os critérios de reconhecimento como passivo.

5.5 Principais Alterações das Normas

5.5.1 Ativos Fixos Tangíveis

De acordo com a introdução ao Decreto-lei que aprova o SNC-AP, este sistema contabilístico “resolve a fragmentação e as inconsistências atualmente existentes e permite dotar as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente vêm sendo adotados a nível internacional”. A preocupação com o reconhecimento e mensuração do património público, já existente no âmbito do POCAL, permanece no âmbito do SNC-AP. Daí que se questiona acerca das diferenças/semelhanças entre o POCAL e o SNC-AP no que se refere ao reconhecimento e mensuração dos Ativos Fixos Tangíveis. O reconhecimento de um elemento numa demonstração financeira é entendido, segundo o parágrafo 112 da estrutura concetual do SNC-AP, como “o processo de incorporar, numa demonstração financeira adequada, um determinado item que cumpre a definição prevista de elemento e que pode ser mensurado com fiabilidade”, em conformidade com os critérios previstos nessa estrutura concetual. Também o IPSASB (2014), apresenta um conceito de reconhecimento semelhante, no parágrafo 6.1. do Concetual framework for general purpose financial reporting by public sector entities. Portanto, em conformidade com o parágrafo 113 dessa mesma estrutura concetual (SNC-AP, 2015), para que um item seja incorporado numa demonstração financeira, este deve cumprir dois critérios de reconhecimento, a saber: a) Satisfazer a definição do elemento, ou seja, da classe para a qual se qualifica o seu reconhecimento; b) Poder ser mensurado de uma forma que assegure o cumprimento das características qualitativas e tenha em consideração os constrangimentos à informação financeira. Neste último critério de reconhecimento destaca-se a importância da fiabilidade da mensuração, à qual outras características

qualitativas estão associadas. Ao contrário do SNC-AP, o POCAL nada refere relativamente aos requisitos/critérios que um elemento deve cumprir para que possa ser reconhecido numa demonstração financeira. Por outro lado, e comparativamente com o definido no âmbito empresarial (ou privado), o SNC-AP não contradiz os critérios de reconhecimento apresentados na estrutura concetual do SNC.

Nas situações em que um elemento não preencha os referidos critérios de reconhecimento e, por isso, não seja reconhecido nas demonstrações financeiras, pode ser fornecida informação a respeito do mesmo no anexo às demonstrações financeiras, sempre que a mesma seja relevante para os utilizadores (Lucuix García, 2007; Villacorta Hernández, 2006), nomeadamente para a avaliação da situação financeira líquida da entidade (IPSASB, 2014). A própria estrutura concetual do SNC-AP é concordante com este aspeto, ao referir que “as divulgações podem revelar-se um auxiliar importante (...) quando se está em presença de itens que não possuem todas as características essenciais de um elemento” (SNC-AP, 2015, EC). Também o SNC (2015) é concordante com este facto conforme mencionado nos parágrafos 85 e 96 da sua estrutura concetual.

As principais diferenças que podemos apontar relativamente à transição do POCAL para o SNC-AP relativamente ao tema ativos fixos tangíveis são:

Tabela 5.1 – Alterações a nível dos AFT

Assunto	POCAL	SNC - AP
Nome da rubrica	Imobilizações corpóreas	Ativos fixos tangíveis
Critérios de reconhecimento dos ativos fixos tangíveis	Não refere, nem existe no período de vigência do POCAL (1999), no âmbito público, qualquer base concetual que o defina	§10 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) refere dois critérios de reconhecimento dos AFT: a) for provável que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associados ao bem; e (b) o custo ou o justo valor do bem puder ser mensurado com fiabilidade”
Conceito de ativo	Não refere, nem existe no período de vigência do POCAL (1999), no âmbito público, qualquer base concetual que o defina	O SNC-AP (2015), no §88 da sua estrutura concetual define ativo como “um recurso presentemente controlado pela entidade pública como resultado de um evento passado”. Acrescentando no §89 que um recurso é “um item que contém em si a capacidade de proporcionar um influxo de potencial de serviço ou de benefícios económicos futuros”
Conceito de ativo fixo tangível	Denomina-lhes de imobilizado corpóreo, e apenas menciona, no capítulo 11, que “integra os imobilizados tangíveis, móveis ou imóveis (com exceção dos bens de domínio público), que a entidade utiliza na sua atividade operacional, que não se destinem a ser vendidos ou transformados, com carácter de permanência superior a um ano”	A NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), no seu §9, define AFT como “bens com substância física que: a) são detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguer a terceiros, ou para fins administrativos; e b) se espera sejam usados durante mais de um período”

Reconhecimento	Imobilizações corpóreas genéricas	Para além dos genéricos são considerados específicos sobre infraestruturas rodoviárias, portuárias, sistemas de abastecimento e património histórico; inclui no ativo os custos com desmantelamento, remodelação e restauro do local
Mensuração fiável	Não refere critérios de reconhecimento e, portanto, a mensuração fiável não é vista explicitamente como tal. Todavia, faz referência aos critérios de valorimetria a aplicar aos diferentes ativos, nomeadamente às imobilizações.	Refere-se à mensuração fiável como um critério de reconhecimento do ativo. Define a mensuração como a atribuição de uma quantia monetária a um elemento, o que implica a escolha de uma determinada base de mensuração.
Mensuração no reconhecimento	Ativos obtidos com uma contraprestação	No ponto 4.1.1., o POCAL (1999) refere os critérios do custo de aquisição e custo de produção
	Ativos obtidos sem contraprestação	O POCAL (1999) fala em ativos obtidos a título gratuito, referindo no ponto 4.1.4. que a estes devem ser aplicados os seguintes critérios: - Valor resultante da avaliação definido nos termos legais; - Valor patrimonial definido nos termos legais; em alternativa; - Valor resultante da avaliação segundo critérios técnicos que se adequem à natureza desses bens (nos casos em que não exista disposição legal). - Valor zero, caso os critérios anteriores não sejam exequíveis e até ser objeto de uma grande reparação
	Ativos obtidos por troca	O POCAL (1999) não fala nos critérios a aplicar no caso de troca de ativos, apenas se refere às transferências de ativos às quais se aplica em última instância os critérios dos bens obtidos a título gratuito. Todavia, o CIBE (2000) faz referência à troca de ativos às quais se aplica o valor resultante da avaliação (alínea c) do n.º 1 do seu art.º 31º)
Mensuração subsequente	Não faz a distinção de dois momentos de mensuração, todavia, faz referência ao facto dos AFT serem alvo do registo de amortizações (ponto 4.1.1.) e de poderem ser reavaliados quando existam normas que autorizem as reavaliações e definam os respetivos critérios (ponto 4.1.11)	Regra geral: Custo (menos depreciações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas). Em algumas circunstâncias, como alternativa ao custo: Revalorização (com critérios e parâmetros definidos em dispositivo legal adequado)
Depreciações	X anos de acordo com o Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE)	Vida útil estimada específica (CC2 do PCM); Quotas constantes e depreciação por componentes

Fonte: Adaptado de “Os ativos fixos tangíveis: estudo comparativo dos normativos contabilísticos públicos e privados” (Rua, 2016).

5.5.2 Ativos Intangíveis

As principais diferenças que podemos apontar relativamente à transição do POCAL para o SNC-AP, estão relacionadas com os critérios reconhecimento e amortização em virtude da estrutura concetual existente no SNC-AP. O tratamento contabilístico dos Ativos Intangíveis no SNC-AP contém rigorosos critérios de reconhecimento ao nível da sua identificação, nomeadamente se gerado internamente, se se encontre em fase de pesquisa ou

desenvolvimento; controlo sobre os mesmos e a existência de benefícios económicos futuros. A próxima tabela ilustra a transição de normativo.

Tabela 5.2 – Alterações a nível dos AI

Assunto		POCAL	SNC - AP
Critérios de reconhecimento dos AI		Não refere, nem existe no período de vigência do POCAL (1999), no âmbito público, qualquer base concetual que o defina	A §21 da NCP nº 3 (SNC-AP, 2015) refere dois critérios de reconhecimento dos AI: a) A definição de um ativo intangível; b) Os critérios de reconhecimento
Conceito de AI		Denomina-lhes de imobilizado incorpóreo “Integra as imobilizações intangíveis, englobando, nomeadamente, direitos e despesas de constituição, arranque e expansão da entidade”	A NCP nº 3 (SNC-AP, 2015), no seu §12, define AI como “ativo não monetário identificável sem substância física
Mensuração fiável		Não refere critérios de reconhecimento e, portanto, a mensuração fiável não é vista explicitamente como tal. Todavia, faz referência aos critérios de valorimetria a aplicar aos diferentes ativos, nomeadamente às imobilizações	Refere-se à mensuração fiável como um critério de reconhecimento do ativo. Define a mensuração como a atribuição de uma quantia monetária a um elemento, o que implica a escolha de uma determinada base de mensuração
Mensuração no reconhecimento	Ativos gerado internamente	No ponto 4.1.1., o POCAL (1999) refere os critérios do custo de aquisição e custo de produção	Refere a aplicação do critério do custo (§21)
	Ativos obtidos sem contraprestação	O POCAL (1999) fala em ativos obtidos a título gratuito, referindo no ponto 4.1.4. que a estes devem ser aplicados os seguintes critérios: - Valor resultante da avaliação definido nos termos legais; - Valor patrimonial definido nos termos legais; em alternativa; - Valor resultante da avaliação segundo critérios técnicos que se adequem à natureza desses bens (nos casos em que não exista disposição legal). - Valor zero, caso os critérios anteriores não sejam exequíveis e até ser objeto de uma grande reparação	Deve ser aplicado o justo valor à data de reconhecimento (§26)
	Ativos obtidos por troca	O POCAL (1999) não fala nos critérios a aplicar no caso de troca de ativos, apenas se refere às transferências de ativos às quais se aplica em última instância os critérios dos bens obtidos a título gratuito	Deve ser mensurado pelo justo valor, a não ser que nem o justo valor do ativo recebido nem o justo valor do ativo cedido possam ser mensurados com fiabilidade. Se o ativo adquirido não puder ser mensurado pelo justo valor, o seu custo deve ser mensurado pela quantia escriturada do ativo cedido (§39)
Mensuração subsequente		Não faz a distinção de dois momentos de mensuração, todavia, faz referência ao facto de os AI serem alvo do registo de amortizações (ponto 4.1.1.) e de poderem ser reavaliados quando existam normas que autorizem as reavaliações e definam os respetivos critérios (ponto 4.1.11)	Regra geral: Custo (menos depreciações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas). Em algumas circunstâncias, como alternativa ao custo: Revalorização (com critérios e parâmetros definidos em dispositivo legal adequado)

Fonte: Elaboração Própria

Em termos de eventuais alterações entre os dois normativos, no que concerne com a rubrica de Ativos Intangíveis, as mesmas devem ser mais ao nível das divulgações, uma vez que ambos os normativos são muito semelhantes em termos de regras de reconhecimento e mensuração dos ativos.

Como podemos ver na próxima tabela os principais aspetos diferenciadores entre o novo normativo e o POCAL, realçamos o facto de no POCAL, as despesas de instalação e de investigação serem consideradas como imobilizações incorpóreas, circunstância que não ocorre no novo normativo.

Tabela 5.3 – Principais Alterações a nível dos AI

	POCAL	SNC-AP
Nome	Imobilizações incorpóreas	Ativos Intangíveis
Reconhecimento	Despesas de instalação, investigação e desenvolvimento, assim como a propriedade industrial e outros gastos diretos	Identificação muito mais específica; Despesas de instalação e a fase de pesquisa são consideradas gasto; A fase de desenvolvimento pode constituir AI
Amortização	Despesas de instalação, investigação e desenvolvimento ≤ 5 ano; Quotas constantes	Vida útil estimada específica (CC2 do PCM); Quotas Constantes

Fonte: Elaboração Própria

5.5.3 Propriedades de Investimento

No POCAL está conjecturada a conta *414 - Investimentos em imóveis*, à qual a nota explicativa à rubrica em questão o POCAL refere que estes englobam as edificações urbanas e propriedades rústicas que não estejam afetas à atividade operacional da entidade, incluindo os investimentos em edifícios designadamente habitação para aluguer, excepcionando-se os relativos a habitação social e são mensurados ao custo.

Segundo o SNC-AP, uma propriedade de investimento deve ser reconhecida como um ativo se, e apenas se, for provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associados a essa propriedade e se o seu custo (se adquirida através de uma transação com contraprestação) ou o justo valor (se adquirida através de uma transação sem contraprestação) puder ser mensurado com fiabilidade.

Na mensuração subsequente, a entidade poderá escolher entre o modelo do custo ou o modelo do justo valor, aplicando essa política a todas as suas propriedades de investimento. No caso de optar pelo modelo do justo valor, deverá reconhecer o ganho ou a perda proveniente da alteração no justo valor nos resultados do período a que diz respeito. Se optar pelo modelo do custo, deve mensurar todas as suas propriedades de

investimento de acordo com os requisitos da NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis, ou seja, ao custo menos as depreciações acumuladas e, eventuais, perdas por imparidade acumuladas. De qualquer forma, independentemente do modelo de mensuração escolhido, torna-se obrigatória a determinação do justo valor das propriedades de investimento: para efeitos de mensuração (se a entidade usar o modelo do justo valor) ou de divulgação (se a entidade usar o modelo do custo).

Também o POCAL sempre que os investimentos com as características das propriedades de investimento tivessem, à data do balanço, um valor inferior ao registado na contabilidade, poderia ser objeto da correspondente redução, através de amortizações extraordinárias, o que corresponde às perdas por imparidade no novo normativo.

Enquanto no POCAL, os investimentos em imóveis eram uma subconta dos investimentos financeiros, no SNC-AP as propriedades de investimento ganham autonomia como classe.

A principal alteração nesta classe de ativos no novo normativo refere-se, na mensuração subsequente, à utilização do modelo do justo valor em alternativa ao modelo do custo. Aliás, vislumbra-se mesmo alguma preferência do normativo pelo justo valor, se tivermos em conta que mesmo quando se usa o modelo do custo é obrigatório divulgar, no Anexo, o justo valor.

A utilização do modelo do justo valor permitirá aproximar as quantias escrituradas destes ativos ao seu real valor de mercado, o que melhorará a apresentação da posição financeira da Autarquias. Contudo, a utilização deste modelo não deixa de envolver riscos e dificuldades, dependendo da razoabilidade com que o justo valor seja determinado. Em primeiro lugar, para alguns tipos de bens desta classe pode não haver um mercado ativo. Em segundo, o processo de determinação do justo valor que como maior garante deve envolver recurso a peritos pode não ser o procedimento a ser utilizado pelas Autarquias.

Uma vez que o POCAL não contempla o conceito de Propriedades de Investimento terão que ser feitos ajustamentos com a adoção do SNC-AP, muito provavelmente as autarquias detêm várias propriedades de investimento, situação que vai ter impacto ao nível das demonstrações financeiras.

De seguida será apresentada uma tabela resumo relativamente à norma de contabilidade pública número 8, Propriedades de Investimentos.

Nessa tabela resumo é apresentada uma breve comparação relacionada com a transição de normativo. Como já foi referido anteriormente, o POCAL não tinha a norma das Propriedades Investimento, tinha sim uma conta de Investimento em Imóveis onde seriam agregados todos os bens não afetos à atividade operacional da entidade, mas como esta conta estava agregado ao ponto dos Imobilizados o tratamento destes era muito semelhante aos bens dessa categoria.

Tabela 5.4 – Alterações a nível das PI

Assunto		POCAL	SNC - AP
Conceito		Engloba as edificações urbanas e propriedades rústicas que não estejam afetas à atividade operacional da entidade, considerando-se em geral, os edifícios arrendados para obtenção de rendimento	A NCP nº 8 (SNC-AP), no seu §5: é um terreno ou um edifício, ou parte de um edifício, ou ambos, detidos (pelo proprietário, ou pelo locatário segundo uma locação financeira) para obtenção de rendas ou para valorização do capital, ou ambos, e que não seja para: (a) Usar na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos; ou (b) Vender no decurso normal das operações
Critérios de reconhecimento		Não refere, nem existe no período de vigência do POCAL (1999), no âmbito público, qualquer base concetual que o defina	A NCP nº 8 (SNC-AP), no seu §14: (a) For provável que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associados à propriedade de investimento; e (b) O custo ou o justo valor da propriedade de investimento puder ser mensurado com fiabilidade
Mensuração no reconhecimento	Ativos obtidos com contraprestação	No ponto 4.1.1., o POCAL (1999) refere os critérios do custo de aquisição	A NCP nº 8 (SNC-AP), no seu §20: custo de aquisição
	Ativos obtidos sem contraprestação	O POCAL (1999) fala em ativos obtidos a título gratuito, referindo no ponto 4.1.4. que a estes devem ser aplicados os seguintes critérios: - Valor resultante da avaliação definido nos termos legais; - Valor patrimonial definido nos termos legais; em alternativa; - Valor resultante da avaliação segundo critérios técnicos que se adequem à natureza desses bens (nos casos em que não exista disposição legal). - Valor zero, caso os critérios anteriores não sejam exequíveis e até ser objeto de uma grande reparação	A NCP nº 8 (SNC-AP), no seu §24: o seu custo deve ser mensurado pelo seu justo valor à data da aquisição. Exceto imóveis – VPT
	Ativos obtidos por troca	O POCAL (1999) não fala nos critérios a aplicar no caso de troca de ativos, apenas se refere às transferências de ativos às quais se aplica em última instância os critérios dos bens obtidos a título gratuito. Todavia, o CIBE (2000) faz referência à troca de ativos às quais se aplica o valor resultante da avaliação (alínea c) do nº 1 do seu art.º 31º)	A NCP nº 8 (SNC-AP), no seu §29: troca de ativos em que não se conseguiu determinar o justo valor do ativo cedido e do ativo recebido – o custo do ativo adquirido deve ser mensurado pela quantia escriturada do ativo cedido
Mensuração subsequente		Não faz a distinção de dois momentos de mensuração, todavia, faz referência ao facto de serem alvo do registo de amortizações (ponto 4.1.1.) e de poderem ser reavaliados quando existam normas que autorizem as reavaliações e definam os respetivos critérios (ponto 4.1.11)	A NCP nº 8, Custos, menos amortizações/depreciações acumuladas, menos imparidades acumuladas; Possibilidade de revalorização com base em diploma legal específico. Para as Propriedades de investimento – modelo do Justo valor (variações no justo valor reconhecidos nos resultados)

Fonte: Elaboração Própria

5.5.4 Provisões, Ativos Contingente e Passivos Contingentes

Uma provisão deve ser reconhecida quando, cumulativamente, uma entidade tem uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado, e seja provável ser exigido um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para pagar essa obrigação e possa ser feita uma estimativa fiável da quantia dessa obrigação. Já os passivos contingentes devem ser divulgados exceto se for remota a possibilidade de um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço. Quanto aos ativos contingentes, estes devem ser divulgados quando for provável um influxo de benefícios económicos ou de potencial de serviço.

No atual normativo, no POCAL, não existem critérios para distinguir, reconhecer e mensurar ou divulgar provisões e responsabilidades contingentes. No entanto, existe uma subconta da 29 – Provisões, que deve ser usada na constituição de provisões para riscos e encargos (292- *Provisões para riscos e encargos*), com um significado próximo.

Como principais diferenças entre os dois normativos, começamos por verificar que algumas das provisões existentes no POCAL (provisões para cobranças duvidosas; provisões para depreciação de existência) são no SNC-AP perdas por imparidade e que o POCAL não contempla, nem passivos contingentes (embora refira que devem ser divulgados no anexo as responsabilidades da entidade por garantias prestadas), nem ativos contingentes que, em termos do novo normativo, devem ser divulgados.

No âmbito das atividades desenvolvidas pelas Autarquias Locais é comum encontrar circunstâncias passíveis da existência de ativos contingentes e passivos contingentes. Por um lado, casos de construções não licenciadas, passíveis de aplicações de coimas, incumprimento de regras ambientais penalizáveis e outros podem dar lugar à divulgação de ativos contingentes. Por outro, é frequente haver ações litigiosas contra a Autarquia com pedidos de indemnizações, como seja o caso de expropriações que podem ocasionar a divulgação de passivos contingentes, quando não sejam de reconhecer provisões.

O posicionamento das até agora provisões como ajustamentos de ativos e a existência de uma norma específica para a matéria de provisões e contingências, aliada à incerteza

e litigância que existe associada à atividade autárquica, vai exigir certamente uma maior atenção dos contabilistas públicos para com este tema.

Aquando da transição, deve-se ter em conta os seguintes ajustamentos:

- ✓ Reclassificar as provisões para depreciação de existências, para créditos de cobrança duvidosa, para aplicações de tesouraria e para investimentos financeiros, pois não são provisões;
- ✓ No que respeita a Provisões para riscos e encargos, efetuar uma análise cuidadosa dos processos em contencioso, com recurso a juristas e reavaliar as quantias escrituradas;
- ✓ Reconhecer como provisões, outras obrigações que satisfaçam os critérios de reconhecimento.

As principais diferenças entre o SNC-AP e o POCAL são:

Tabela 5.5 – Principais alterações do normativo

POCAL	SNC-AP
Não existência de critérios para distinguir, reconhecer e mensurar provisões e responsabilidades contingentes, no entanto existe uma conta 292 para a contabilização de riscos e encargos	Distinção clara entre provisões, passivos contingentes e ativos contingente; Critérios para reconhecer, mensurar e divulgar cada uma das situações

Fonte: Elaboração Própria

CONCLUSÃO

Decorridos 15 anos desde a aprovação do POCP e após terem sido ponderadas as necessidades de se dispor de um sistema contabilístico que responda às exigências de um adequado planeamento, relato e controlo financeiro o Governo decidiu, através do Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho, incumbir a Comissão de Normalização Contabilística de elaborar um novo sistema contabilístico para as administrações públicas, que seja consistente com o SNC e com as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS).

Esta reforma, materializada pelo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), vem tentar resolver a fragmentação e as inconsistências atualmente existentes e permite dotar as diversas instituições da Administração Pública de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente vêm sendo implementados a nível internacional.

O SNC -AP permite, ainda, uniformizar os procedimentos e aumentar a fiabilidade da consolidação de contas, com uma aproximação ao SNC e ao SNC-ESNL, aplicados no contexto do setor empresarial e das entidades do setor não lucrativo, respetivamente.

O SNC-AP vem contribuir, de uma forma considerável, para o melhoramento da informação contabilística pública. Este sistema integra em si uma estrutura concetual, onde é possível encontrarmos definidos os conceitos que devem estar presentes no desenvolvimento das normas de contabilidade pública, aplicáveis à preparação e apresentação das demonstrações financeiras. Desta forma, vem colmatar as carências concetuais existentes, quer no POCP e quer ainda nos planos setoriais, uma vez que estes planos apenas mencionavam as demonstrações financeiras e os elementos que as compunham. Apresenta algumas alterações, embora não apresentadas ao longo deste trabalho, como, por exemplo, modelos das demonstrações de execução orçamental e de modelos das demonstrações financeiras. As demonstrações orçamentais encontram-se mais sintéticas, no entanto, com informação mais pertinente. A estrutura da demonstração dos resultados também é melhorada, com a sua segmentação no sentido de melhor compreender os diferentes níveis de desempenho da entidade. A demonstração dos fluxos de caixa também aparece melhorada, com a apresentação dos fluxos por atividades operacionais, de investimento e de financiamento. O SNC-AP introduz uma nova demonstração financeira, a demonstração das alterações no

património líquido. Melhora o Anexo, onde encontramos a compilação de todas as divulgações exigidas nas NCP.

Tudo isto contribui para que o relato financeiro e orçamental fique mais completo, estando, também, previsto o relato de informação de contabilidade de custos. É, também, apresentado um Plano de Contas Multidimensional (PCM) que elimina a existência de muitas contas para o mesmo registo e a divergência entre o classificador económico e patrimonial.

Assim, torna-se um elemento facilitador no processo de consolidação de contas, em que no perímetro de consolidação haja entidades sujeitas ao SNC e outras sujeitas ao SNC-AP, já que apresenta regras de consolidação de contas mais adequadas e harmonizadas com o SNC, o que contribuirá para uma melhor avaliação do desempenho e da posição financeira do grupo das entidades. Aumenta o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais. Apresenta um único normativo para todas as administrações públicas proporcionando, assim, uma melhor comparabilidade entre todos os sectores que a compõem.

É espetável que este trabalho tenha contribuído para uma melhor clarificação à cerca do que será o SNC-AP, que aspetos terão que ser tidos em conta na transição de normativo e que também tenha contribuído para uma melhor clarificação de quais as principais alterações a nível das normas apresentadas.

Para uma investigação futura, seria interessante estudar e analisar de uma forma mais aprofundada os impactos que as alterações normativas teriam nos resultados das Entidades e mostrar que estes poderiam ter sido previamente geridos, mas para isso seria necessário haverem contas publicadas em SNC-AP.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Almeida, J., (2017), “A Preparação da Transição de POCAL para SNC-AP: motivações e preocupações”, Tese de Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão, Faculdade de Economia do Porto
- Caiado, A. e Pinto, A., 2002, Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública, Áreas Editora
- Carvalho, J., Silveira, O., Caiado, A. e Simões, V., (2017). Contabilidade Orçamental Pública – de acordo com o SNC-AP. Áreas Editora. Local de Publicação: Editora.
- Carvalho A., Carreira J. (2016), “Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilístico (SNC-AP) nas contas das autarquias locais”, XVII Encuentro AECA, disponível em <http://www.xviiencuentroaeca.ipb.pt/docs/artigos/59f.pdf>
- Carvalho, J. e Simões V. (2016), Formação Normativo SNC-AP. Ordem dos Contabilistas Certificados, dezembro de 2016
- Decreto-Lei nº 54-A2/1999 de 22 de fevereiro. Diário da República nº 44/1999, 1º Suplemento, Série I-A. Ministério do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território
- Decreto-Lei nº 192/2015 de 11 de setembro. Diário da República nº 178/2015, Série I. Ministério das Finanças
- Faria, A. (2018), “Propriedades de Investimento”, Unidade de Implementação da Lei do Orçamento, março de 2018
- Faria, A. (2017), “Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes”, Unidade de Implementação da Lei do Orçamento, dezembro de 2017
- Faria, A. (2015), “Relevância, Conteúdo e Metodologia da Investigação Histórica em Contabilidade”, Revista de Contabilidade e Comércio, setembro de 2015
- IFAC (2012). Manual das Normas Internacionais do Sector Público. Traduzido e Republicado OROC. Versão original IPSASB, publicação feita pelo IFAC
- Lei nº 50/2012, de 31 de agosto. Diário da República nº 169/2012, Série I. Ministério das Finanças
- Lei nº 73/2013, de 3 de setembro. Diário da República nº 169/2013, Série I. Ministério das Finanças

Lei nº 75/2013, de 12 de setembro. Diário da República nº 176/2013, Série I. Ministério das Finanças

Lei nº 151/2015, de 11 de setembro. Diário da República nº 178/2015, Série I. Ministério das Finanças

Manual de implementação (2016), Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), Versão 1, junho de 2016, Comissão de Normalização Contabilística

Manual de implementação (2017), Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), Versão 2, junho de 2017, Comissão de Normalização Contabilística

Martins, L. (2017), “Estrutura Concetual para a Contabilidade Financeira”, Unidade de Implementação da Lei do Orçamento, outubro de 2017

Martins, L. (2017), “Ativos Fixos Tangíveis”, Unidade de Implementação da Lei do Orçamento, novembro de 2017

Martins, L. (2017), “Ativos Intangíveis”, Unidade de Implementação da Lei do Orçamento, dezembro de 2017

Marques, I., (2016), “Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso: Implicações nas Autarquias Locais”, Tese de Mestrado em Contabilidade e Gestão Pública, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra

Nogueira, S. e Carvalho J. (2006), “A contabilidade pública em Portugal: opinião de especialistas”, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, disponível em <http://hdl.handle.net/10198/2024>

Portaria nº 128/2017 de 5 de abril. Diário da República nº 68/2017, Série I. Ministério das Finanças

Portaria nº 189/2016 de 14 de julho. Diário da República nº 134/2016, Série I. Ministério das Finanças

Rua, S. (2017), “Os ativos fixos tangíveis, estudo comparativo dos normativos contabilísticos públicos e privados”, European Journal of Applied Business and Management, Special Issue, 2017, p. 1-18

Rosa, S. (2017), “Transição de POCAL para SNC-AP e impacto no Relato Financeiro das Autarquias Locais”, Revisores e Auditores, disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/78/Contabilidade2.pdf>

Tribunal de Contas (2016), “Auditoria à implementação do SNC-AP”, Relatório Intercalar I, julho de 2016, disponível em http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2016/2s/rel013-2016-2s.pdf

Tribunal de Contas (2017), “Auditoria à implementação do SNC-AP”, Relatório Intercalar II, março de 2017, disponível em http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2017/2s/rel006-2017-2s.pdf

Yin, K. (1993), *Applications of Case Study Research*, London: SAGE Publications 65

Yin, K. (2005), “Estudo de Caso: Planejamento e Métodos”. 3.^a Edição, Porto Alegre: Bookman.